



Universidad Nacional Mayor de San Marcos

Universidad del Perú. Decana de América

Dirección General de Estudios de Posgrado

Facultad de Ciencias Contables

Unidad de Posgrado

**Procedimiento contencioso de los actos administrativos
efectuados por la administración tributaria vinculados
a la determinación de la obligación tributaria y los
pronunciamientos en contrario al criterio de su
aplicación optado por la administración**

TESIS

Para optar el Grado Académico de Magíster en Contabilidad con
mención en Tributación

AUTOR

Williams Alberto VÁSQUEZ ROSALES

ASESOR

Teresa RÍOS DELGADO

William MALQUI QUIJANO

Daniel YACOLCA ESTARES

Lima, Perú

2017



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Vásquez, W. (2017). *Procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración*. [Tesis de maestría, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Unidad de Posgrado]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

349



UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(Universidad del Perú, DECANA DE AMÉRICA)

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

UNIDAD DE POSGRADO

**ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS DE
GRADO ACADÉMICO DE MAGISTER EN CONTABILIDAD CON MENCIÓN
EN TRIBUTACIÓN N°010-VDIP-DUPG-FCC/2017**

6(e)
196

En la ciudad de Lima, a los 10 días del mes de Mayo del 2017 a las 10:00 horas, en el Salón de Grados de la Facultad de Ciencias Contables de la UNMSM, bajo la Presidencia del Dr. Segundo Eloy Granda Carazas; con la asistencia de los Miembros del Jurado: Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega; Dr. Daniel Irwin Yacolca Estares; Dr. William Mallqui Quijano; y, Dra. Teresa Ríos Delgado; el aspirante al Grado Académico de Magister en Contabilidad con mención en Tributación, **Bach. Williams Alberto Vásquez Rosales**, procedió hacer la exposición y defensa pública de su Tesis Titulada: **PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EFECTUADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA VINCULADOS A LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y LOS PRONUNCIAMIENTOS EN CONTRARIO AL CRITERIO DE SU APLICACIÓN OPTADO POR LA ADMINISTRACIÓN**, requisito principal para optar el Grado Académico de Magister en Contabilidad con mención en Tributación.

Concluida la exposición se procedió a la evaluación correspondiente, habiendo obtenido la siguiente calificación:

DE "Aprobado (16) Buenos"

La Ceremonia de Sustentación concluyó a horas: 10.40 a.m.

Dr. Segundo Eloy Granda Carazas
Presidente

Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
Miembro

Dr. Daniel Irwin Yacolca Estares
Miembro

Dr. William Mallqui Quijano
Miembro

Dra. Teresa Ríos Delgado
Miembro

Vista la presente Acta, el Jurado de Sustentación de Tesis, propone que la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, otorgue al **Bach. Williams Alberto Vásquez Rosales**, el Grado Académico de Magister en Contabilidad con mención en Tributación.

Ciudad Universitaria, 10 de Mayo 2017

Dra. Jeri Gloria Ramón Ruffner de Vega
VICE DECANA INVESTIGACION Y POSGRADO

A Dios por la dicha de haberme regalado la vida, él es y seguirá siendo mi guía toda mi vida y porque con sus bendiciones y sus fortaleza me ha ayudado en el cumplimiento de mis objetivos metas; gracias por iluminar mi camino.

A mi madre “Mama Tila” como todos la recordamos, por su gran cariño, por sus sabias enseñanzas, saber enfrentar los momentos difíciles y sobre todo por su gran dedicación a sus hijos, nietos y bisnietos. A mi hermano Julio, por su ejemplo de vida como persona, como profesional y sobre todo por ser el centro que une a toda la familia.

A Edita mi amada esposa y mis hijas Alessandra Paola y Silvana Sofía que son el motor de mi vida, que me impulsaron a seguir adelante para la culminación el presente trabajo, sacrificando muchos momentos de compartir en familia.

Mi agradecimiento especial a los asesores Dres. Teresa Ríos Delgado, William Malqui Quijano y Daniel Yacolca Estares por sus valiosos aportes que permitieron mejorar la calidad del presente trabajo de investigación.

RESUMEN

La presente investigación constituye un análisis crítico de las normas de interpretación principalmente en el procedimiento contencioso tributario contenido en el LIBRO TERCERO - TITULO III – CAPITULOS del I al V del Texto Único Ordenado del Código Tributario vigente aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 22 de junio de 2013, por los tributos que son administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y, de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal vinculados con la interpretación de la aplicación de las normas legales que establecen criterios que debe seguir la referida Administración así como de los pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional. Los referidos pronunciamientos en algunos casos modifican y/o establecen criterios al efectuarse la interpretación de la norma que no son aceptados por la Administración Tributaria por considerar que no son de observancia obligatoria o por considerar que no tienen carácter vinculante.

Por ello partiendo de la problemática de la incoherencia y falta de unidad entre las normas y de su respectiva interpretación por las Instancias Superiores a la Administración Tributaria, para una adecuada normatividad interpretativa de la normatividad legal tributaria, se llega a la conclusión de proponer la modificación de los artículos del referido cuerpo legal, en la parte pertinente.

SUMMARY

This research is a critical analysis of standards of interpretation especially in the Tax Contentious Procedure, contained on the THIRD BOOK – TITLE III – CHAPTER I to V of the Single Organized Text of the Tax Code in force, passed by Supreme Decree No. 133-2013-EF, published in “El Peruano” official gazette on June 22, 2013, for the taxes managed by the National Supervisory Board of Customs and Tax Administration – SUNAT and the pronouncements made by the Tax Court associated to the interpretation of the legal standards application which provide the criteria that SUNAT shall follow, as well as the pronouncements made by the Judiciary and the Constitutional Court. In some cases, such pronouncements modify and/or set criteria upon interpreting the standard that are not accepted by SUNAT for considering that they are not mandatorily observed or that they are not legally binding.

Therefore, based on the issues of the inconsistency and the unrelated standards and its pertinent interpretation made by the Higher Courts to SUNAT for the right interpretation of the legal tax rules; it is hereby concluded to modify the articles of the above mentioned Code where appropriate.

ÍNDICE

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
1.1 Situación Problemática.....	4
1.2 Normativa Aplicable.....	10
1.3 Formulación del Problema.....	18
1.4 Justificación de la Investigación	19
1.5 Objetivos de la Investigación.....	22
 CAPITULO II: MARCO TEÓRICO.....	 24
2.1 El Poder y Potestad Tributaria del Estado	24
2.2 La Potestad Tributaria y los Principios Tributarios en la Constitución del Perú.....	25
2.3 Los Fines del Estado	45
2.4 Fines de la Función Pública.....	45
2.5 El Hecho Imponible y su Relación con la Obligación Tributaria ...	47
2.6 Capacidad Contributiva	51
2.7 La Capacidad Económica.....	53
2.8 La Obligación Tributaria	55
2.9 La Prescripción no es Forma de Extinción de la Obligación Tributaria	64
2.10 Administración Tributaria.....	73
2.11 El Tribunal Fiscal.....	74
2.12 División del Derecho Tributario.....	81
2.13 Finalidad del Procedimiento Contencioso Tributario	86
2.14 Proceso Contencioso Administrativo	92
2.15 Derecho Procesal Constitucional - El Tribunal Constitucional en el Perú.....	95
2.16 La Jurisprudencia	104

CAPITULO III: HIPÓTESIS y VARIABLES	151
3.1 Hipótesis General	151
3.2 Hipótesis Específicas	151
3.3 Operación de Variables	152
CAPITULO IV: METODOLOGÍA	153
4.1 Tipo y Diseño de Investigación.....	153
4.2 Población y Muestra	154
4.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos.....	156
4.4 Análisis e Interpretación de la Información	156
CAPITULO V: CONCLUSIÓN	167
CAPITULO VI: RECOMENDACIONES	167
6.1 <i>Propuesta Normativa</i>	170
6.2 <i>Precedente Vinculante</i>	172
6.3 Sentencias del Tribunal Constitucional.....	172
6.4 <i>Consultas</i>	173
CAPITULO VII: ANEXOS	174
7.1 Informes de SUNAT.....	174
7.2 <i>Informes de SUNAT</i>	177
7.3 <i>Informes de SUNAT</i>	183
7.4 <i>Tribunal Constitucional</i>	185
CAPITULO VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	193

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación refiere a un tema de relevancia normativa y aplicativa como es el *“procedimiento contencioso de los actos administrativos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración”*, en el cual se realiza un estudio del procedimiento contencioso tributario determinado en el LIBRO TERCERO – TITULO III – Capítulos del I al V del Texto Único Ordenado del Código Tributario¹ -en adelante TUO del Código Tributario- y de los actos emitidos por la Administración Tributaria (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT) y sus pronunciamientos controvertidos considerando que existen fallos del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y Tribunal Constitucional que en algunos casos modifican y/o establecen criterios al efectuarse la interpretación de la norma y no son aceptadas por la Administración Tributaria en casos similares por no ser de observancia obligatoria² o por considerar que no tiene carácter vinculante³.

¹ En nuestra historia hemos tenido cuatro textos distintos de Código Tributario. La primera versión de este dispositivo legal fue aprobada por el Decreto Supremo N° 263-H. del 12.06.1966, cuya vigencia empezó el 17.10.1966. Hoy podría llamar la atención que un texto del Código Tributario requiera aprobación mediante cierto decreto supremo. Si nos remontamos a la década del sesenta del siglo XX, la Ley N° 16043 autorizó al Poder Ejecutivo para que ponga en vigencia con fuerza de ley el proyecto de Código Tributario de Principios Generales, por ello, con el Decreto Supremo N° 263-H se promulgó el primer Código Tributario peruano.

El segundo texto de Código Tributario fue aprobado por el Decreto Ley N° 25859, vigente desde el 01.12.1992. La tercera versión del Código Tributario ha sido aprobada por el Decreto Legislativo N° 773, vigente desde el 01.01.1994 y, finalmente, el cuarto texto del Código Tributario fue aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, vigente desde el 22.04.1996.

Con posterioridad a ello, el Código Tributario ha tenido innumerables modificaciones y hemos tenido dos Textos Únicos Ordenados, nos referimos al TUO aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF publicado en el diario oficial El Peruano el 19.08.1999 y el actual TUO aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 22.06.2013 y modificatorias.

² **Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía

En tal sentido, el presente trabajo tiene como objetivos:

1. Identificar los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y Tribunal Constitucional que en algunos casos modifican, establecen criterios al efectuarse la interpretación de la norma no son aceptadas por la Administración Tributaria en casos similares.
2. Analizar las normas legales vigentes que impiden la aplicación de los criterios en contrario emitido por los organismos jurisdiccionales a lo aplicado por la Administración, en casos similares.
3. Como resultado de lo anterior y en función a los objetivos respectivos que requieren alternativas concretas, se aportaran los mecanismos para mejorar la problemática planteada; es decir, efectuar recomendaciones legislativas del mismo, dentro del actual proponer la modificación de los artículos normativos, en la parte pertinente, relacionados con el TUO del Código Tributario.
4. El planteamiento de la propuesta nos permitirá establecer la eliminación de todo tipo de arbitrariedad e incertidumbre que atente contra el contribuyente; y, los pronunciamientos no sean en algunos casos arbitrarios, debido a que sus funcionarios emiten sus pronunciamientos con criterios conservadores en la aplicación de las normas tributarias –pronunciamientos pro fisco- generando en consecuencia dudas a los contribuyentes para el buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias y

reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.
(...)

³ El artículo VI del Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley N° 28237 establece que los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los receptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los miembros que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional. Asimismo en su artículo VII, señala que las sentencias del referido Tribunal que adquieran la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo.

a la misma administración tributaria para la aplicación de la normatividad legal correspondiente.

El presente trabajo permitirá proponer que se garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y su Administración y se establezca una relación de transparencia, confianza, respeto mutuo, con el fin de que se recaude lo que verdaderamente corresponde a los contribuyentes y no se difieran los plazos para el pago de los tributos.

Desde el punto de vista de la doctrina, se analiza el procedimiento contencioso tributario y las teorías de la interpretación de los actos de la administración tributaria y desde el punto de vista del derecho comparado, se observa la teoría de interpretación de los actos de la administración dentro del procedimiento contencioso tributario adoptado por otros países.

En tal sentido, la presente investigación trata sobre el análisis teórico doctrinario y jurisprudencial de la interpretación de la normatividad contemplada en nuestro TUO del Código Tributario y de los pronunciamientos de las Instancias Administrativas Superiores a la Administración Tributaria así como de la legislación comparada. Asimismo, debe indicarse que el presente trabajo es una investigación Teórico-Dogmático, cuyo desarrollo se ha adecuado a la Estructura establecida en el Anexo 2 de la “Directiva para el Procedimiento de la Elaboración de la Tesis para la Obtención del Grado de Magister o Doctor”, aprobado por Resolución Directoral N° 080-EPG-2010.

El Autor

CAPITULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 Situación Problemática

En principio debemos tener en cuenta que la Constitución Política del Estado impone a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a la capacidad contributiva, a través de la imposición de tributos, también limita a poder tributario del Estado. La propia Constitución establece determinados principios jurídicos que imponen la creación de tributos que atenten contra el orden jurídico vigente.

En tal sentido, el poder del Estado será un poder controlado que garantice derechos de los contribuyentes frente al Estado y su Administración; a fin de contar con los recursos suficientes y poder atender las necesidades de su población; por ello, los tributos representan una de las principales fuentes de ingresos públicos; por ello, es fundamental que debe establecerse la correcta determinación de la obligación tributaria, puesto lo que el Estado busca es que los contribuyentes tributen de acuerdo a su realidad económica y no se le afecte su capacidad contributiva.

La Constitución Política del Perú en su artículo 74° (CAPÍTULO IV DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO Y PRESUPUESTAL), establece principios jurídicos-tributarios: legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales como principio de capacidad contributiva, certeza, publicidad, equidad, entre otros.

En relación al Principio de la capacidad contributiva, si bien no se encuentra prescrito de manera taxativa en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú, el Tribunal Constitucional le ha otorgado la calidad de principio inherente al ordenamiento nacional, tal y como lo expresa en la STC N° 3303-2003-AA/TC del 28 de junio de 2004, al expresar que “ *los principios constitucionales consagrados por el artículo 74° de la Constitución, que regulan el régimen tributario, como son el de legalidad, de no confiscatoriedad, de capacidad contributiva y los derechos fundamentales*”.

El principio de capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir al gasto público y del principio de igualdad de las cargas públicas. En efecto, es deber de todo ciudadano contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que este necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados a sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quien.

STC N° 033-2004-AI/TC de fecha 28 setiembre de 2004⁴, El Tribunal Constitucional, establece que “*la capacidad contributiva tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición; es decir, siempre que se establezca un tributo, este deberá guardar íntima relación con la capacidad económica de los sujetos obligados, ya que solo así se respetará la aptitud del contribuyente para tributar o, lo que es lo mismo, solo así el tributo no excederá los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, configurándose el presupuesto legitimador en materia tributaria y respetando el criterio de justicia tributaria en el cual se debe inspirar el legislador, procurando siempre el equilibrio entre el bienestar general y el marco constitucional tributario al momento de regular cada figura tributaria*”.

⁴ Tribunal Constitucional. (2004). STC N° 033-2004-AI/TC de fecha 28 setiembre de 2004. 2016, de Tribunal Constitucional. Sitio web: www.tc@gob.pe

Exp. N° 01943-2009-PA/TC 13. *La recaudación tributaria es la facultad de la administración de recabar tributos, destinados al soporte de las cargas públicas. Se encuentra recogida implícitamente en el artículo 43° de la Constitución Política, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el Estado logrará sus fines. La doctrina jurisprudencial del tribunal ha entendido que en el Estado social y democrático de derecho “el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas.”* (STC N° 0002- 2006-AI/TC, fundamento 6).

Finalmente, debemos señalar que el objetivo primordial de este principio es que los contribuyentes de un Estado aporten al sostenimiento de este en la cantidad más aproximadamente posible a la proporción de sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a sus ingresos y rentas de las que disfrutan.

El presente trabajo de investigación es un estudio del procedimiento contencioso tributario de los actos efectuados por la Administración Tributaria⁵ vinculados a la determinación de la obligación tributaria y los pronunciamientos en contrario al criterio de su aplicación optado por la administración a fin de proponer mejoras en la calidad de sus pronunciamientos sobre la aplicación normativa y jurisprudencial en los profesionales de la Administración Tributaria; con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y su Administración y se establezca una relación de transparencia, confianza, respeto mutuo, con el fin de que se recaude lo que verdaderamente corresponde a los contribuyentes.

⁵ Administración Tributaria: Es la entidad facultada para la administración de los tributos señalados por ley. En el presente trabajo nos referiremos específicamente a los pronunciamientos de la SUNAT.

En la Administración Tributaria, los Dictámenes emitidos por sus funcionarios en la instancia administrativa correspondiente del procedimiento contencioso tributario en su condición de jueces administrativos, es una conclusión jurídica que sirva para determinar la cobranza por parte del Estado de la deuda tributaria de los contribuyentes o en su caso a la devolución de los impuestos que tiene que efectuar.

Los referidos pronunciamientos en muchos casos tienden a ser arbitrarios, debido a que sus funcionarios emiten sus pronunciamientos con criterios conservadores en la aplicación de las normas tributarias -pronunciamientos pro fisco-; generando en consecuencia dudas a los contribuyentes para el buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a la misma administración tributaria para la aplicación de la normatividad legal correspondiente.

Cabe agregar, que la problemática se agrava, cuando habiendo pronunciamientos Tribunal Fiscal, Poder Judicial o del Tribunal Constitucional con opinión en contrario al criterio que aplica la Administración, ésta sigue emitiendo Resoluciones de Determinación, de Multa y/o Ordenes de Pago (Áreas de Fiscalización y/o Recaudación) con reparos similares, siendo confirmados por su área resolutora, mediante la emisión de las respectivas Resoluciones de Intendencia y/o Resoluciones de Oficina Zonal (Primera Instancia Administrativa).

Para el presente tema, consideramos el estudio de lo relacionado con el procedimiento contencioso tributario; establecido en el LIBRO III- TITULO III – Capítulos del I al V del TUO del Código Tributario, por los tributos que son administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – en adelante la SUNAT, los pronunciamientos del Tribunal Fiscal vinculados con la interpretación de las normas legales que establecen criterios que debe seguir la referida administración y los pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional. Los referidos pronunciamientos en algunos casos modifican, establecen criterios

al efectuarse la interpretación de la norma que no son aceptados por la Administración Tributaria por no ser de observancia obligatoria o por considerar que no tienen carácter vinculante.

Cabe mencionar que de conformidad con la NORMA III del TUO del Código Tributario que entre otros establece que, la Jurisprudencia como fuente de Derecho Tributario; por ello ante la existencia de diversos criterios emitidos por los órganos resolutores de la Administración Tributaria, la predictibilidad y la uniformidad constituyen una necesidad.

En relación al **Principio de Predictibilidad** se debe tener presente que La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá - Ley N° 27444 (Norma IV): Principio de Predictibilidad

Este Principio busca que los administrados sean capaces de conocer con cierta capacidad de predicción la posible solución que le dará la Administración en la resolución de su caso.

Al respecto también debemos tener presente que al referido Principio, se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo Continental como el Principio de Seguridad Jurídica, también se le conoce como el Principio de Certeza, estas coincidencias también saltan a la vista por la simple comparación de las equivalencias idiomáticas de las palabras “certeza” y “seguridad jurídica”.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

Asimismo cabe agregar que, el Contribuyente o la Administración Tributaria en aplicación del **artículo 154° del citado TUO del Código Tributario**, en el caso de no estar de acuerdo con los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, éste último en la medida que no sea de observancia obligatoria, de conformidad con el artículo 154° del TUO del Código Tributario, pueden interponer demanda contenciosa administrativa de conformidad con lo normado en el artículo 157° del referido Código.

Por lo expuesto, si la Administración ante un pronunciamiento del Tribunal Fiscal que no comparte y si no ha hecho uso de su derecho de efectuar la respectiva Demanda Contenciosa Administrativa y sigue con un criterio en contrario, no sólo está perjudicando su imagen como una Institución seria, también está generando dudas a los contribuyentes para el buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a la misma administración tributaria para la aplicación de la normatividad legal correspondiente ante casos similares; y, sobre todo perjuicio económico a los contribuyentes por cuanto tienen que iniciar el procedimiento contencioso tributario a sabiendas que en Instancias superiores a la Administración Tributaria van a obtener los resultados favorables de acuerdo a la jurisprudencia emitida.

1.2 Normatividad Aplicable

A continuación se señalan los artículos del TUO del Código Tributario relacionados con el Procedimiento Contenciosos Tributario y que están relacionados con el presente trabajo de investigación:

NORMA III: TITULO PRELIMINAR - FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;**
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

Artículo 124º.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Son etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- a) La reclamación ante la Administración Tributaria.
- b) La apelación ante el Tribunal Fiscal.

Cuando la resolución sobre las reclamaciones haya sido emitida por órgano sometido a jerarquía, los reclamantes deberán apelar ante el superior jerárquico antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

En ningún caso podrá haber más de dos instancias antes de recurrir al Tribunal Fiscal.

Artículo 102º.- JERARQUÍA DE LAS NORMAS

Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154º

Artículo 143º.- ÓRGANO COMPETENTE

El Tribunal Fiscal es el órgano encargado de resolver en última instancia administrativa las reclamaciones sobre materia tributaria, general y local, inclusive la relativa a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP, así como las apelaciones sobre materia de tributación aduanera.

Artículo 154º.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de

observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

**DECRETO LEGISLATIVO N° 1113 de fecha de publicación 05.07.2012 -
DISPOSICIONES COMPLEMENTARIAS FINALES.**

(...) CUARTA - Normas Reglamentarias

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se establecerán los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente que pueda dar lugar a la publicación de una jurisprudencia de observancia obligatoria, conforme a lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario.

DECRETO SUPREMO N° 206-2012-EF, - Publicado 23.10.2012

Se establecen los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente.

Artículo 1º.- Objeto

El presente Decreto Supremo tiene por objeto establecer los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que puede dar lugar a la publicación de una jurisprudencia de observancia obligatoria, conforme con lo previsto por el artículo 154º del Código Tributario y la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1113.

Artículo 2º.- Parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal

- 2.1 Existe un criterio recurrente cuando éste ha sido recogido en tres (3) resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. Dichas resoluciones deberán provenir de tres (3) Salas diferentes de la misma especialidad.
- 2.2 Cuando exista dos (2) Salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas Salas, de manera conjunta, sumen tres (3) resoluciones.
- 2.3 Cuando exista una (1) Sala Especializada, el criterio recurrente deberá verificarse sólo en dicha Sala.

Artículo 3°.- Procedimiento para determinar la existencia de un criterio recurrente de las Salas Especializadas

De acuerdo con lo previsto por el artículo 98° del Código Tributario, la Sala Plena del Tribunal Fiscal establecerá mediante Acuerdo de Sala Plena el procedimiento a seguir para la aprobación del criterio recurrente a ser recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria sobre la base de los parámetros establecidos en el presente Decreto Supremo.

(...) DISPOSICIÓN COMPLEMENTARIA TRANSITORIA

Única.- Resoluciones que se tomarán en cuenta para determinar la recurrencia

Para determinar la existencia de un criterio recurrente se considerarán las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas a partir del año 2008.

ACTA DE REUNION DE SALA PLENA N° 2012-23 EFECTUADA POR EL TRIBUNAL FISCAL DEL 19.12.2012

El Tribunal Fiscal por acuerdo de Sala Plena acordó por unanimidad determinar la regulación del Procedimiento en el caso de invocación de la existencia de criterios recurrentes, al amparo de lo dispuesto por el artículo 154° del TUO del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.

(...)

FUNDAMENTO

El Decreto Supremo N° 206-2012-EF, publicado el 23 de octubre de 2012, tiene por objeto establecer los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal que puede dar lugar a la publicación de una jurisprudencia de observancia obligatoria, conforme con lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario y la Cuarta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1113.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2° del citado decreto supremo, los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal son los siguientes:

- a) Existe un criterio recurrente cuando éste ha sido recogido en tres (3) resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. Dichas resoluciones deberán provenir de tres (3) Salas diferentes de la misma especialidad.
- b) Cuando exista dos (2) Salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas Salas, de manera conjunta, sumen tres (3) resoluciones.
- c) Cuando exista una (1) Sala Especializada, el criterio recurrente deberá verificarse sólo en dicha Sala.

Asimismo, la Disposición Complementaria Transitoria Única de dicha norma prevé que para determinar la existencia de un criterio recurrente se considerarán las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas a partir del año 2008.

En el referido decreto supremo se señala además que la Sala Plena del Tribunal Fiscal establecerá mediante Acuerdo de Sala Plena el procedimiento a seguir para la aprobación del criterio recurrente a ser recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria sobre la base de

los parámetros establecidos en el mismo, de acuerdo con lo previsto por el artículo 98° del Código Tributario.

En tal sentido, es preciso regular el mencionado procedimiento que además de considerar lo dispuesto por las citadas normas, conjugue con los objetivos de seguridad, predictibilidad y celeridad, para lo cual se propone la regulación de un procedimiento abreviado que cuente con características distintas al regulado mediante Acuerdos de Sala Plena N° 2002-01, de 14 de enero de 2001, 2001-02, de 7 de febrero de 2002 y 2002-10, de 17 de setiembre de 2002.

Como se aprecia del procedimiento propuesto, dado que la razón por la que se someterían los temas a conocimiento del Pleno mediante este procedimiento es el carácter recurrente de un criterio que debe cumplir los parámetros del citado Decreto Supremo N° 206-2012-EF, el informe que fundamenta el sometimiento del tema está destinado únicamente a sustentar el cumplimiento de los mencionados parámetros, siguiendo el formato que se adjunta y que tiene por finalidad hacer evidente la recurrencia del criterio.

Asimismo, se advierte que en el presente caso no se prevé el funcionamiento de una Comisión de Análisis pues en este caso no hay necesidad de elaborar un informe mediante el que se sustenten distintas propuestas a deliberación y que deba ser aprobado previamente por alguna comisión sino que, como se ha indicado, el informe que elabora el vocal tiene por finalidad indicar las resoluciones en las que se ha recogido el criterio recurrente. De esta manera, se aprecia que no es necesario que en casos como estos se constituya una Comisión de Análisis que evalúe el tema de manera previa a la votación.

Así, si el informe presentado cumple con los requisitos previstos en el modelo que se adjunta, haciendo evidente la existencia de la recurrencia del criterio, el tema será sometido a Sala Plena para su votación.

Por otro lado, en caso de existir una dualidad de criterio, respecto de criterios que se consideran recurrentes, para resolver dicha dualidad se considera necesario una evaluación previa y un análisis de ambas posiciones, por lo que se seguirá el procedimiento de Sala Plena regulado por los Acuerdos de Sala Plena N° 2002-01, de 14 de enero de 2001, 2001-02, de 7 de febrero de 2002 y 2002-10, de 17 de setiembre de 2002.

En cuanto al sistema de votaciones, además de la posibilidad de emitir los votos mediante correo electrónico, se propone la introducción de una nueva modalidad para emitirlos, esto es, mediante el uso del "Sistema de votación vía web". Con el uso de dicho sistema, cada vocal ingresará a éste utilizando un usuario y contraseña personal y emitirá el voto que corresponda. Finalizado el plazo de votación, dicho sistema emitirá un reporte que contiene el cuadro de votación con el detalle de los votos que emitieron los vocales y en el que se indicará si se han realizado votos singulares o discrepantes y su fundamento. Sobre la utilización del "Sistema de votación vía web", se propone también su uso para las votaciones de temas de Sala Plena que se regulen por otros Acuerdos de Sala Plena.

Cabe indicar que los votos discrepantes que, de considerarlo pertinente, emitan los vocales, señalarán que el criterio propuesto no es recurrente indicándose además el fundamento del voto emitido.

Ahora bien, en caso que los vocales consideren emitir un voto singular, éste tendrá como fundamento la existencia de otras resoluciones (distintas a las anotadas en el informe presentado) que fundamentan el criterio recurrente.

Una vez emitida la votación y puesto en conocimiento de los vocales el resultado final, el procedimiento a seguir es igual al regulado por los Acuerdos de Sala Plena N° 2002-01 de 14 de enero de 2001, 2001-02 de 7 de febrero de 2002 y 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Por último, se resguarda el derecho de los vocales de solicitar que el tema relacionado con el criterio recurrente que ha sido aprobado por el Pleno, sea sometido a Sala Plena según el procedimiento previsto en los Acuerdos de Sala Plena antes citados, en el caso que no compartan el criterio recurrente aprobado por el pleno.

ARTICULO 157° - DEMANDA CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA

La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.

La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

LEY N° 27444 (NORMA IV): PRINCIPIO DE PREDICTIBILIDAD

Normado en el numeral 1.15 del artículo IV.- Principios del Procedimiento Administrativo de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por la Ley N° 27444 que establece que, la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz,

completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener conciencia bastante certera del cual será el resultado final que se obtendrá.

Artículo VI del Código Procesal Constitucional

El artículo VI del Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley N° 28237 establece que los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los receptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los miembros que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional. Asimismo en su artículo VII, señala que las sentencias del referido Tribunal que adquieran la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo.

1.3 *Formulación del Problema*

En base a lo anteriormente establecido, se denotan los siguientes problemas de investigación:

1.3.1 *Problema General*

La pregunta General ante esta problemática sería la siguiente:

¿Cómo mejorar la calidad en los pronunciamientos sobre la aplicación normativa de los profesionales de la Administración Tributaria al resolver los recursos de reclamación según el procedimiento contencioso tributario?

1.3.2 Problemas Específicos

- (i) ¿Qué normas legales impiden la aplicación de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y Tribunal Constitucional que en algunos casos modifican y/o establecen criterios al efectuarse la interpretación de la norma no son aceptadas por la Administración Tributaria en casos similares?
- (ii) ¿Qué porcentaje de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal en el periodo analizado (2014-2015) son Confirmados?

1.4 Justificación de la Investigación

1.4.1 Justificación Teórica:

La justificación teórica del presente trabajo, radica en el análisis de la normatividad relacionada con el procedimiento contencioso tributario con la finalidad de profundizar y reconocer si dentro del referido proceso la existencia de vacíos legales que no permiten que desde las acciones que efectúan las áreas de fiscalización contra los contribuyentes en la determinación de la obligación tributaria, tener en cuenta los pronunciamientos del Tribunal Fiscal que en forma reiterativa ha emitido pronunciamiento en contrario al criterio de la Administración en casos similares; asimismo, los pronunciamientos dentro del procedimiento contencioso tributario y, también evaluaremos pronunciamientos del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, similares a lo antes mencionado.

También se determinará la competencia de las instancias en el referido proceso relacionado con los tributos que son administrados por la administración tributaria.

De ser el caso, el presente trabajo nos permitirá presentar las respectivas observaciones para su análisis correspondiente y, en los casos que se amerite presentar propuestas para las modificaciones normativas correspondientes y aclarar los procesos en las áreas vinculadas al procedimiento contencioso vinculado con la determinación de la deuda tributaria.

1.4.1 Justificación Práctica

La investigación planteada será útil para los profesionales que laboran en la Administración Tributaria a fin de proponer mejoras en la calidad de sus pronunciamientos sobre la aplicación normativa y jurisprudencia; con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes frente al Estado y su Administración y se establezca una relación de transparencia, confianza, respeto mutuo, con el fin de que se recaude lo que verdaderamente corresponde a los contribuyentes.

En la Administración Tributaria, los Dictámenes emitidos por sus funcionarios en la instancia administrativa correspondiente del procedimiento contencioso tributario en su condición de jueces administrativos, es una conclusión jurídica que sirva para determinar la cobranza por parte del Estado de la deuda tributaria de los contribuyentes o en su caso a la devolución de los impuestos que tiene que efectuar.

Los referidos pronunciamientos en muchos casos tienden a ser arbitrarios, debido a que sus funcionarios emiten sus pronunciamientos con criterios conservadores en la aplicación de las normas tributarias -pronunciamientos pro fisco-; generando en consecuencia dudas a los contribuyentes para el buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias y a la misma administración tributaria para la aplicación de la normatividad legal correspondiente.

Cabe mencionar que de conformidad con la NORMA III del TUO del Código Tributario que entre otros establece que, la Jurisprudencia como fuente de Derecho Tributario; por ello ante la existencia de diversos criterios emitidos por los órganos resolutores de la Administración Tributaria, la predictibilidad y la uniformidad constituyen una necesidad.

En relación al **Principio de Predictibilidad** se debe tener presente que La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá - Ley N° 27444 (Norma IV): Principio de Predictibilidad

Este Principio busca que los administrados sean capaces de conocer con cierta capacidad de predicción la posible solución que le dará la Administración en la resolución de su caso.

Al respecto también debemos tener presente que al referido Principio, se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo Continental como el Principio de Seguridad Jurídica, también se le conoce como el Principio de Certeza, estas coincidencias también saltan a la vista por la simple comparación de las equivalencias idiomáticas de las palabras “certeza” y “seguridad jurídica”.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados

conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

1.5 Objetivos de la Investigación

1.5.1 Objetivo General

Determinar la normatividad relacionada con el procedimiento contencioso tributario normado en el TUO del Código Tributario de los actos efectuados por la administración tributaria vinculados a la determinación de la obligación tributaria que impiden la aplicación de los pronunciamientos de las instancias administrativas y judiciales; a fin de hacer prevalecer los principios constitucionales y que el Estado a través de la Administración Tributaria valiéndose de su poder tributario no siga aplicando criterios que contradicen a los pronunciamientos de las instancias antes mencionadas; por lo que debemos buscar eliminar todo tipo de arbitrariedad e incertidumbre que atente contra el contribuyente.

1.5.2 Objetivo Especifico

Determinar cuáles son las normas legales que impiden la aplicación de los criterios en contrario emitido por los organismos jurisdiccionales a lo aplicado por la Administración, en casos similares (Pronunciamientos del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y Tribunal Constitucional) y, aportar los mecanismos para mejorar la problemática planteada.

Proponer la aplicación del principio de predictibilidad, el cual permite que la discrecionalidad de la Administración Tributaria, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad; asimismo, no se podrá tener dos pronunciamientos totalmente antagónicos frente a casos idénticos, en los cuales se presentan los mismos argumentos y se aplica igual normatividad.

Determinar la cantidad de expedientes del procedimiento contencioso, que tiene la Administración Tributaria – SUNAT en trámite ante el Tribunal Fiscal y los resultados efectuados producto de su pronunciamiento ante el Tribunal Fiscal – Periodo 2014-2015.

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1 El Poder y Potestad Tributaria del Estado

El estudio de las finanzas públicas está relacionado con la creación de tributos por parte del Estado. El tema no es una tarea fácil ante la diversidad de opiniones y posiciones que para unos tienen un significado diferente y equivalente, como son poder tributario y potestad tributaria.

Villegas⁶ inicia el estudio del poder tributario y potestad tributaria tomando el concepto de soberanía, que está “*por encima de todo y de todos*”. La soberanía nace del pueblo y para el pueblo y este poder tributario se define como “*la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía*” del cual surge la potestad tributaria, entendiéndola como la facultad de dictar normas jurídicas tributarias. A partir de ellas nace la obligación de pagar tributos, acorde a lo establecido en nuestra constitución política, confirmando que la potestad tributaria se ejerce a través de los órganos legislativos y sobre la base de leyes.

Al establecer la distinción entre el poder tributario y la potestad tributaria tenemos que referirnos al primero como la facultad de las entidades públicas de crear tributos como hechos u objetos de imposición y de regular los elementos del tributo que se crea, todo ello mediante la promulgación de una

⁶ Villegas, H. (1983). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario 3ra. Edición. Buenos Aires: Ediciones de Palma.

norma legal. La potestad tributaria alude a las facultades y deberes que la ley asigna a la Administración para recaudar los tributos, en un sentido amplio.

Ambas figuras operan en planos distintos: el poder tributario que tiene como límite la Constitución⁷ y se identificará con el poder de legislar; la potestad tributaria se refiere a competencias de la Administración legalmente conferidas, cuya obligación legal es aceptado y reconocido acorde a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Potestad es poder que emana de la soberanía del estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

2.2. La Potestad Tributaria y los Principios Tributarios en la Constitución del Perú

En la Constitución de 1979, la potestad tributaria estuvo consagrada en forma explícita y de manera directa en su artículo 77°, que señaló que todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. Esta Constitución confirió potestad tributaria al Gobierno Central, a los gobiernos regionales y a los gobiernos locales. Durante su vigencia los gobiernos regionales no ejercieron dicha potestad.

La actual Constitución de 1993 dispone en su artículo 74° que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, de igualdad, de respeto de los derechos fundamentales de las personas, y que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. Excluyó la potestad tributaria de los gobiernos regionales, pero actualmente se volvió a otorgar dicha potestad mediante la Ley N° 28390 de fecha 12 de noviembre de 2004, que modificó el artículo 74° de la Constitución Política. El dictamen que avaló esta modificación de la Constitución recuerda que a pesar de existir tres niveles de gobierno, este artículo solo preveía la facultad del

⁷ Constitución Política del Perú, 1993.

Gobierno Central para crear impuestos y la facultad de los gobiernos locales para crear contribuciones y tasas.

La modificación del artículo 107° de la Constitución mediante la misma Ley N° 28390 complementó la modificación del artículo 74°, al otorgar a los gobiernos regionales el derecho a la iniciativa legislativa, es decir, a la iniciativa en la formación de leyes en las materias que les son propias.

El Gobierno Central y los gobiernos locales son quienes ejercen mayormente la potestad tributaria. Con la modificatoria antes mencionada, los gobiernos regionales ejercerán la potestad tributaria conferida con la creación, por ejemplo, de contribuciones y tasas que no se contrapongan con las establecidas por los gobiernos locales, cuyos acreedores y administradores serían los propios gobiernos regionales. Ello no debe implicar la superposición de la carga impositiva a los contribuyentes, puesto que si la distribución del gasto público y la debida proporción de dicha imposición no es adecuada provocará el incremento del sector informal, en vista de que dicho sector no siente presión alguna de las autoridades.

Se concluye que existe consenso al considerar al poder tributario como facultad del Estado para exigir unilateralmente tributos, con fundamento en la soberanía y ejercida mediante ley; y, cuando nos referimos a la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la Constitución.

2.2.1 El Derecho Constitucional Tributario – Principios Constitucionales⁸

El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado,

⁸ Robles C. - Sitio web: blog.pucp.edu.pe/blogcarmenrobles

impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura⁹.

La institución tributaria, no puede ser suficientemente comprendida sino es a luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona a las concretas instituciones jurídicas, que éstas para responder a los criterios de justifica, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales.

Constitución

La Constitución es el conjunto de los principios y las normas que de por sí constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución. Es justamente en razón de ello que, el tema tributario se debe explicar partiendo de la perspectiva constitucional.

Estado Social y Democrático de Derecho

La Constitución ha establecido un modelo de Estado en el cual la economía no es un fin en sí mismo, sino un instrumento para la realización de la persona, ello significa que el respeto de la persona y de su dignidad no pueden estar en función de los impactos económicos.

Es el conjunto de normas y principios que regulan y disciplinan el poder fiscal y garantías para su correcta aplicación.

⁹ Spisso R. (1991) Derecho Constitucional Tributario. Ediciones Depalma.

Determina el marco en el cual debe normarse determinados actos de la actividad impositiva, pues sus normas establecen algunos principios tributarios.

No obstante, la potestad tributaria que la Constitución establece al Estado, constituye un mecanismo mediante el cual se procura la obtención de ingresos económicos a fin de proveer a sus ciudadanos las condiciones materiales mínimas para su desarrollo integral, y a los que constitucionalmente está obligado.

Es muy importante que nuestro texto constitucional haya consignado expresamente en el artículo 74° que: "El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio". De esta manera hay un mandato específico al legislador tributario, a los funcionarios del Poder Ejecutivo y a los propios operadores de la Administración Tributaria Nacional y Local que es la de respetar los derechos fundamentales del contribuyente no sólo en la creación del tributo sino también en su aplicación, en los procedimientos de fiscalización y en toda actuación en la que se requiere al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El respeto a los derechos fundamentales de la persona, reconocidos en el artículo 2° de la Constitución Política bajo la denominación de Derechos Humanos no sólo tienen que ver con el ejercicio del poder tributario (creación, modificación, supresión o exención del tributo) sino también con la aplicación del tributo, especialmente durante el ejercicio de las facultades fiscalizadoras y discrecionales a cargo de la Administración Tributaria; por lo tanto, su observancia también es de obligatorio cumplimiento por parte de los funcionarios de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT.

En tal sentido, si bien el artículo 74° de la Constitución Política del Perú de 1993 establece los parámetros constitucionales para el ejercicio de la potestad o poder tributario conferido en tres niveles de gobierno (Central, Regional y Local) éstos deben observar plenamente los principios explícitos e implícitos consignados en la Carta Fundamental al momento de crear el tributo; sin embargo, es importante anotar que con referencia al respeto de los derechos fundamentales de la personas éstos no sólo están referidos a los elementos sustanciales del tributo sino que también tienen un alcance en el ámbito administrativo, así la Administración Tributaria, al ejercer sus facultades fiscalizadoras y discrecionales a efectos de lograr el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria y la oportuna recaudación de la deuda tributaria debe también observar el respeto absoluto de estos derechos fundamentales reconocidos en favor del contribuyente garantizándose así la correcta actuación de la Administración con poder público dentro del marco de un Estado de Derecho.

Exp. 2689-2004-PA/TC - Potestad Tributaria del Estado

“la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad– y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad–. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es ley superior y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública (..) Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales.”

2.2.2 Derechos Fundamentales

Como se ha indicado anteriormente el respeto a los derechos fundamentales de las personas ha sido previsto por el artículo 74° de la Constitución como principio tributario, aunque algunos autores sostienen que más que principio tiene una aplicación limitativa a la potestad tributaria del Estado, de cualquier forma se está garantizando así un principio inherente al actual Estado Constitucional: el principio de eficacia directa de los derechos fundamentales; independientemente de esta regulación que se da en materia tributaria, hay que tener en cuenta que el artículo 1° de nuestra Carta Fundamental establece que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado y, por lo tanto, la observancia de los derechos fundamentales en cualquier actuación "Estado-Persona" es de aplicación en todo el derecho en general.

La Constitución ha previsto que el Poder Público en general y la Potestad Tributaria del Estado en particular quedan sujetos de manera eficaz y no solo declarativamente a respetar y proteger los derechos fundamentales de la persona . Estos derechos fundamentales se encuentran regulados en los tres primeros artículos de la Constitución de 1993 de cuya lectura se desprende una serie de derechos atribuidos a toda persona independientemente de las potestades que tenga cualquiera poder público siendo obligación de estas instituciones no sólo reglamentar su respeto sino que los actos administrativos de sus funcionarios protejan efectivamente estos derechos y este imperativo alcanza también la inclusión de los demás derechos que se encuentran en todo el texto constitucional como son los derechos de índole social, colectivo y/o económico. Además es importante anotar que, de acuerdo al artículo 3° de la Constitución, estos derechos fundamentales no son todos los que están expresamente establecidos en su texto sino que se trata de una lista abierta de derechos ya que, conforme se va llenando de contenido cada uno de estos derechos, pueden considerarse otros distintos que se funden en la dignidad del hombre, o en los principios

de soberanía del pueblo, del Estado Democrático de Derecho y de la forma republicana de gobierno.

Ahora bien, como hemos referido anteriormente, la aplicación de los derechos fundamentales de la persona no solo tiene eficacia en el ámbito sustancial tributario; es decir, que su alcance va más allá del ejercicio del poder tributario del Estado¹⁰ consistente en la creación, modificación, supresión y establecimientos de beneficios tributarios sino que también se deben aplicar al ámbito administrativo, vale decir, que el ente recaudador nacional (SUNAT), en el ejercicio de las facultades de gestión y aplicación de tributos, debe garantizar igualmente el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes -por el sólo hecho de ser personas pertenecientes a un Estado de Derecho-, así la facultad discrecional que ejerce la Administración Tributaria dentro de su tarea fiscalizadora debe estar plenamente en sujeción al principio de Constitucionalidad, armonizada con los derechos fundamentales establecidos en el artículo 3° de la Constitución, como lo debe estar todo poder público y que, por ningún motivo, la gestión efectiva del sistema tributario de un Estado debe ser una excepción a esta regla, por el contrario, toda actuación pública debe constituir, en esencia, el irrestricto respeto de los derechos y garantías que la Constitución y la ley establecen.

2.2.3 Del Régimen Tributario y Presupuestal

La Constitución de 1993 en su artículo 74° DEL REGIMEN TRIBUTARIO Y PRESUPUESTAL señala estas facultades¹¹.

Artículo 74.- Los tributos¹² se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de

¹⁰ El Poder Tributario es la atribución o potestad atribuida por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.

¹¹ En la Constitución de 1979 se encontraba normado en el artículo 135°-PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.

¹² El Tributo: Son las prestaciones pecuniarias y excepcionalmente en especie, que establecidos por ley deben ser cumplidos por los deudores tributarios a favor de los entes públicos para el cumplimiento de sus fines. Comprende los siguientes conceptos:
IMPUESTO.- Es el tributo cuyo cumplimiento, no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.

delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos regionales y gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria.

Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Del presente articulado podemos también señalar lo siguiente lo siguiente:

Titulares del Poder Tributario

- a) Gobierno Central (Poder Ejecutivo y Legislativo)
- b) Gobiernos Locales
- c) Gobiernos Regionales

Gobierno Central

Poder Ejecutivo

Tiene competencia exclusiva en la regulación de los aranceles y tasas.

No puede utilizar los Decretos de Urgencia para regular materia tributaria.

Poder Legislativo

Competencia para regular los impuestos y contribuciones.

No puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo solicitud del Poder Ejecutivo.

Gobiernos Locales

Competencia para crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción territorial.

CONTRIBUCIÓN.- Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.

TASA.- Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

Poder se ejercita dentro de los límites que establece la Ley. (Ley de Tributación Municipal).

Gobiernos Regionales

Tienen la misma potestad tributaria de los Gobiernos locales – Si bien en el en la Ley Marco del Sistema Nacional no la incluye en el Decreto Legislativo N° 955 se norma esta potestad.

Principios Rectores de la Tributación

Consagrados por la Constitución gozan de una eficacia principalmente derogatoria de las leyes que los contradigan, deben ser utilizados como parámetros para resolver la constitucionalidad de una acción positiva del legislador. Principios recogidos:

Principio de Reserva de Ley o Principio de Legalidad

Según este principio que vinculado al principio de Legalidad, algunos temas en materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por un reglamento.

No puede existir, imponerse o crearse un tributo, modificarse o extinguirse sin una Ley previa.

Determina aspectos que sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria.

Su objeto es la disciplina en la producción normativa en materia tributaria e impedir que el órgano administrador del tributo regule cuestiones sustantivas tributarias a través de disposiciones de menos jerarquía.

Potestad Normativa

Poder Legislativo

Leyes (impuestos y contribuciones)

Poder Ejecutivo

Decreto Legislativo (delegación)

Decreto Supremo (tarifa de aranceles y cuantía de las tasas)

Gobiernos Locales

Ordenanzas Municipales

Límites

Los decretos de urgencia y las normas presupuestarias no pueden contener materia tributaria.

No se pueden crear tributos con fines determinados, salvo solicitud del Poder Ejecutivo.

Las leyes tributarias referidas a beneficios, requieren de previo informe del MEF.

JERARQUIA DE LAS NORMAS LEGALES



Principio de Igualdad

Según el principio de igualdad tributaria los contribuyentes con homogeneidad capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo frente al mismo supuesto de hecho tributario.

No se trata que todos contribuyan en una cuota igual, si no hay que diferenciar la capacidad contributiva de cada persona.

Comprende dos planos de igualdad:

- a) **Igualdad en la ley:** Como obligación impuesta al legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias.
- b) **Igualdad ante la ley:** Tiene como objetivo cautelar el funcionamiento imparcial de los órganos administrativos jurisdiccionales al momento de aplicar las normas.

Principio de No Confiscatoriedad

Por este principio los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirán en confiscatorios.

El Estado no puede violar el precepto o garantía constitucional de inviolabilidad de la propiedad de la propiedad por cobrar tributos. Esta prohibida la confiscación de bienes por la deuda excesiva o no de tributos.

El principio de No Confiscatoriedad defiende básicamente el derecho a la propiedad, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes del contribuyente.

La potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en un arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los contribuyentes no están dispuesto a tolerar su carga. En ese sentido, debemos comprender bien el límite entre lo tributable y lo confiscatorio.

EXP. N° 0646-1996-AA/TC - Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)

El IMR no grava la ganancia sino los activos netos

"(...) según se desprende del artículo 109° y 110° del Decreto Legislativo 774, el establecimiento del impuesto mínimo a la renta, por medio del cual se grava a la accionante con un tributo del orden del dos por ciento del valor de sus activos netos, como consecuencia de no encontrarse afecto al pago del impuesto a la renta, supone una desnaturalización desproporcionada del

propio impuesto a la renta que dicha norma con rango de ley establece, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, conforme se prevé en el artículo 1° donde se diseña el ámbito de aplicación del tributo, sino el capital o sus activos netos (...)"

Razones por el cual el IMR es inconstitucional

"(...) a) en materia de impuesto a la renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta, de la que potencialmente hubiere devengado de una explotación racional de la fuente productora del rédito, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier quantum; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del impuesto mínimo a la renta con el que se pretende cobrar a la accionante, no se ha respetado (...)"

Exp. N.º 2727-2002-AA/TC Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN)

El principio de No Confiscatoriedad de los Tributos

Su relación con el Principio de Capacidad Contributiva

"...se encuentra directamente conectado con el derecho de igualdad en materia tributaria o, lo que es lo mismo, con el principio de capacidad contributiva, según el cual, el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes".
(F.J. 4)

Su estructura se cataloga como un "Concepto Jurídico Indeterminado"

"...tiene la estructura propia de lo que se denomina un "concepto jurídico indeterminado". Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo". (F.J. 5)

Vulneración del Principio de No Confiscatoriedad

"...se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a ésta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica". (F.J. 5)

Constitucionalidad del IEAN

Los activos netos como índice de manifestación de riqueza

"...al Tribunal Constitucional no le parece irrazonable ni desproporcionado que el legislador tributario, al momento de fijarla base imponible del impuesto "extraordinario", haya tomado como manifestación de capacidad contributiva "los activos netos" de los "perceptores de renta de tercera categoría". Como antes se ha precisado, el principio de no confiscatoriedad de los tributos también se extiende y relaciona con el principio de capacidad contributiva, de modo que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. Y la propiedad o, dicho de otro modo, los "activos netos" a los que se refiere el ya citado artículo 1º de la Ley N.º 26777, es una manifestación de esa capacidad contributiva. (F.J. 8)

El Derecho de propiedad no tiene carácter absoluto

"...los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el

deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho". (F.J. 9)

Análisis constitucional sobre la tasa del IEAN

"...dadas las características de la base imponible del tributo y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraria, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de la no confiscatoriedad de los tributos, el que su tasa se haya previsto en el orden del 0.5% de la base imponible establecida por el artículo 4° de la Ley N°. 26777, que autoriza la deducción de las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la ley del impuesto a la renta, y que, por lo demás, podrá utilizarse "como crédito sin derecho a devolución, contra los pagos a cuenta o de regularización del impuesto a la renta del ejercicio de 1998", tal como lo establece el artículo 7° de la misma LeyN.° 26777. (F.J. 10)

Respeto a los Derechos Fundamentales

Los derechos humanos no es un principio del Derecho Tributario, pero si un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como que entre otros han sido recogidos en el artículo 2° de la Constitución:

- Derecho a la intimidad personal y familiar.
- Secreto bancario y reserva tributaria.
- Derecho a la inviolabilidad de domicilio.
- Derecho a la libertad de residencia y tránsito.
- Derecho a la propiedad.
- Derecho a la libertad de empresa.
- Derecho a la libre iniciativa privada.
- Derecho a la observancia del debido proceso y tutela jurisdiccional.

Expediente N° 04168-2006-PA/TC - Derecho a la intimidad del contribuyente

Informe N° 216-2007/SUNAT-2L0200, de fecha 14 de junio de 2007, emitido en respuesta a lo solicitado por el Tribunal Constitucional en el caso de requerimiento de información por considerarse violatorio del derecho a la intimidad del contribuyente, la SUNAT alega que "[la Administración Tributaria] tiene la facultad de exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponderables, exhibición de documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas. (...)" con lo que nos hace entender que la Administración Tributaria puede exigir cualquier información con implicancias tributarias en **"la forma y condiciones"** que los funcionarios decidan. De hecho, que si la información requerida tiene implicancias tributarias estamos de acuerdo con que se le exija al contribuyente su presentación, pero tales **"formas y condiciones solicitadas"** no deben violar los derechos fundamentales del obligado como actualmente ocurre en algunos requerimientos de información que hace la SUNAT como así lo demostraremos.

El Tribunal Constitucional (TC) emitió una sentencia recaída en el Expediente N° 04168-2006-PA/TC poniéndole freno a los excesos de la Administración Tributaria en el requerimiento de información que afecta el derecho a la intimidad del contribuyente, derecho que por cierto tiene amparo constitucional. Así, el contribuyente Fernando Vásquez Wong del departamento de Lambayeque tuvo que recurrir en Acción de Amparo a fin de proteger su derecho a la intimidad y pese a que las instancias judiciales le negaron tal protección, fue el propio TC que reconoció que el requerimiento N° 00167961, emitido en la Orden de Fiscalización N° 040073063790-SUNAT atentaba contra su derecho a la intimidad; pues la Administración le requiere que detalle sus gastos personales identificando dichos gastos con cargos o egresos en sus cuentas bancarias y manifestar con carácter de declaración jurada si en los ejercicios 2000-2002, bajo revisión realizó viajes

al exterior, sólo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó (de ser este último caso deberá identificar la relación que guarda con la persona que lo acompañó), fecha de salida y retorno, motivos del viaje y monto gastado por cada vez que viajó. Asimismo, le requiere a que proporcione documentación sustentatoria de los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación y otros¹³.

Ciertamente el Tribunal Constitucional concluye que los auditores o fiscalizadores de la SUNAT están obligados a respetar los derechos fundamentales de las personas en su labor de fiscalización, mandato que se desprende de la lectura del artículo 74° de la Constitución vigente; de no actuarse con esa observancia las decisiones de la Administración Tributaria tienden a ser arbitrarias y reñidas con el ordenamiento jurídico. En este caso específico, el Tribunal Constitucional consideró que *"[el] requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta prima facie, desproporcionado, en la medida que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el **derecho a la intimidad**. Sin embargo, esto no exime al actor de los otros requerimientos"*¹⁴.

¹³ El Segundo Juzgado del Módulo Corporativo Civil de Chiclayo, con fecha 5 de diciembre de 2005, declara improcedente la demanda en aplicación del artículo 5.2. del Código Procesal Constitucional, considerando que el Código Tributario prevé mecanismos pertinentes para cuestionar los actos administrativos en sede judicial. La recurrida confirma la apelada por los mismos argumentos, adicionando que el propio requerimiento de la Administración le permite al demandante sustituir alternativamente los documentos solicitados por una declaración jurada. Por su parte el artículo 5° del Código Procesal Constitucional establece que "No proceden los procesos constitucionales cuando: 2. Existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de hábeas corpus".

¹⁴ Fundamento 14 de la Sentencia del TC. EXP. N° 04168-2006-PA/TC.

Como podemos ver, es difícil entender para los funcionarios de la SUNAT (auditores y fiscalizadores) que si bien la ley les otorga amplias facultades para exigir información al contribuyente a fin de evitar el fraude fiscal éstas no deben afectar derechos ni principios constitucionales. Parece que les resulta difícil emitir un requerimiento de información compatibilizándola con los mandatos constitucionales y legales; pues no cabe duda que requerir al contribuyente información referida a hechos y/o documentos sobre la intimidad personal o familiar afecta un derecho fundamental; o requerir información al deudor tributario sobre las actividades de terceros obligan develar el secreto profesional, comercial y bancario (en caso de solicitarlas a las entidades financieras); o requerir información contenidas en comunicaciones privadas también trasgreden derechos a los que no alcanzan la discrecionalidad de la Administración Tributaria más aún si tomamos en cuenta que estas informaciones solicitadas no tienen relevancia tributaria evidente o no tienen vinculación alguna para la determinación de la obligación tributaria.

PRINCIPIOS IMPLICITOS

Existen principios explícitos y otros implícitos, veamos algunos que aunque no estén contemplados en forma expresa en el artículo 74° de la Constitución vigente, constituyen principios implícitos:

Principio De Capacidad Contributiva

Conocida también como capacidad económica de la obligación, en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago.

Existen 2 tipos de capacidad contributiva:

1. Absoluta: aptitud abstracta que tienen determinadas personas para concurrir a los tributos creados por el estado en ejercicio de su potestad tributaria. Este tipo de capacidad contributiva se toma en cuenta en el momento en el que el legislador delimita los presupuestos de hecho de la norma tributaria.
2. Relativa: Es aquella que orienta la determinación de la carga tributaria en forma concreta. Este tipo de capacidad contributiva, permite fijar cuales son los elementos de la cuantificación de la deuda tributaria.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza solo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva.

Para calcular la capacidad contributiva el legislador toma como índice los ingresos, rentas, incrementos patrimoniales debidamente comprobados de la totalidad o de una parte constitutiva del patrimonio del sujeto deudor tributario, también la producción de bienes, venta de bienes, consumo de bienes o servicios hace presumir un nivel de riqueza como índice de capacidad contributiva.

Principio De Publicidad

Este principio establece que las normas tributarias deben ser debidamente publicadas para poder tener vigencia.

Este principio está muy relacionado con la vigencia de las normas, ya que sin publicación no hay vigencia, y por tanto, tampoco eficacia.

Promulgación y Publicación

La promulgación es el acto por el cual el Jefe de Estado firma el proyecto que le ha sido enviado por el congreso.

Se entiende que con la promulgación el Jefe de Estado le atestigua la existencia de la ley y ordena a las autoridades que la cumplan y hagan

cumplir en todas sus partes, así como dispone la publicación como el requisito indispensable para que una norma exista y sea de obligatorio cumplimiento.

En relación a la publicación, es hacer de conocimiento de todos los ciudadanos una ley que ha sido previamente suscrita o por el Jefe de Estado o el Presidente del Congreso, de ser el caso. Es poner en conocimiento del público en general, de los ciudadanos, el texto ya promulgado, y tiene lugar mediante la inserción de la norma jurídica en el diario oficial.

En este mismo orden de ideas, el artículo 51° de la Constitución vigente establece que “.....*La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado*”, y finalmente recordemos el artículo 109° “*La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte*”.

Luego de tener clara la diferencia entre promulgación y publicación, veamos el artículo 74° tercer párrafo de la Constitución “Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación”.

De lo señalado anteriormente, debemos entender para todos los efectos que (caso del artículo 74) no se trata de la promulgación, sino de la publicación de la ley.

Principio De Equidad

Consiste en que la imposición del tributo mediante la norma debe ser justa, entendiendo justicia como razonable.

Dentro de las características del sistema tributario se debe respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al

pago de tributos; en relación a las clases de equidad; hay equidad horizontal y equidad vertical, entendiendo como equidad horizontal que aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación deben soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada.

Principio de Economía en la Recaudación

Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene; es decir, si el cumplimiento de la norma genera mucho gasto, tanto que es mayor a lo que se obtendrían por el ingreso de ese tributo, entonces la norma viola el principio de economía en la recaudación.

Evidentemente la recaudación es la función más importante que debe cumplir la Administración Tributaria, y ello genera evidentemente un gasto al poner en movimiento toda la maquinaria de la Administración para poder recaudar determinado tributo, entonces, de lo que se trata es que el monto recaudado por un tributo sea mayor al monto que se gasta para recaudar este, de lo contrario no tendría ningún efecto que la norma se cumpla, ya que en lugar de recaudación, lo que se generaría sería un mayor gasto para la Administración, que finalmente se convertiría en un gasto tributario, por decir lo menos absurdo.

Principio de Certeza y Simplicidad

Consiste en que la norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.

En este sentido, las normas tributarias deben ser claras y entendibles, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, que sean simples de entender

La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad.

2.3. Los Fines del Estado

Son variables los fines del Estado y diferentes entre uno y otro por cuanto es el pueblo quien lo determina de acuerdo al contexto en que se desarrolla las necesidades públicas, el bien común, orden público así como el respeto a los derechos fundamentales de sus habitantes.

Alcanzar el bien común, aun cuando no está mencionado explícitamente dicho concepto en la Constitución Política de 1993, se puede inferir a partir de la lectura de su artículo 1º donde precisa que *“la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo del Estado”*.

Para alcanzar tales fines el Estado debe realizar actividades tales como el ejercicio de la función pública y los servicios públicos, las obras y otras actividades económicas.

2.4. Fines de la Función Pública

La actual constitución política del Estado no precisa la función pública como actividad esencial y mínima del Estado, la misma que se sustenta en el concepto de soberanía y nos remonta al ejercicio del poder del Estado, donde destaca la función legislativa, la función jurisdiccional y la función

administrativa. El artículo 39º; 40º; 41º y 42º se refieren a la función de los servidores públicos, (funcionarios públicos). En tal sentido la norma sobre ética gubernamental, que pretende suplir este vacío sobre la función pública, precisa que “los fines de la función pública son el servicio a la nación, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución Política, y la obtención de mayores niveles de eficiencia del aparato estatal, de manera que se logre una mejor atención a la ciudadanía, priorizando y optimizando el uso de los recursos públicos” –Ley del Código de Ética de la Función Pública aprobada por la Ley N° 27815¹⁵–.

Los principales principios sobre los cuales el servidor público¹⁶ cumple con su función pública, tenemos:

Respeto: Adecúa su conducta hacia el respeto de la Constitución y las leyes, garantizando que en todas las fases del proceso de toma de decisiones o en el cumplimiento de los procedimientos administrativos, se respeten los derechos a la defensa y al debido procedimiento.

Probidad: Actúa con rectitud, honradez y honestidad, procurando satisfacer el interés general y desechando todo provecho o ventaja personal, obtenido por sí o por interpósita persona.

Eficiencia: Brinda calidad en cada una de las funciones a su cargo, procurando obtener una capacitación sólida y permanente.

Idoneidad: Entendida como aptitud técnica, legal y moral, es condición esencial para el acceso y ejercicio de la función pública. El servidor público debe propender a una formación sólida acorde a la realidad, capacitándose permanentemente para el debido cumplimiento de sus funciones.

¹⁵ Artículo 39º.- Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación. El Presidente de la República tiene la más alta jerarquía en el servicio a la Nación y, en ese orden, los representantes al Congreso, ministros de Estado, miembros del Tribunal Constitucional y del Consejo de la Magistratura, los magistrados supremos, el Fiscal de la Nación y el Defensor del Pueblo, en igual categoría; y los representantes de organismos descentralizados y alcaldes, de acuerdo a ley.

¹⁶ Artículo 6º de la Ley N° 27815.

Veracidad: Se expresa con autenticidad en las relaciones funcionales con todos los miembros de su institución y con la ciudadanía, y contribuye al esclarecimiento de los hechos.

Lealtad y obediencia: Actúa con fidelidad y solidaridad hacia todos los miembros de su institución, cumpliendo las órdenes que le imparta el superior jerárquico competente, en la medida que reúnan las formalidades del caso y tengan por objeto la realización de actos de servicio que se vinculen con las funciones a su cargo, salvo los supuestos de arbitrariedad o ilegalidad manifiestas, las que deberá poner en conocimiento del superior jerárquico de su institución.

Justicia y equidad: Tiene permanente disposición para el cumplimiento de sus funciones, otorgando a cada uno lo que le es debido, actuando con equidad en sus relaciones con el Estado, con el administrado, con sus superiores, con sus subordinados y con la ciudadanía en general.

Lealtad al Estado de Derecho: El funcionario de confianza debe lealtad a la Constitución y al Estado de Derecho. Ocupar cargos de confianza en regímenes de facto, es causal de cese automático e inmediato de la función pública.

2.5 El Hecho Imponible y su Relación con la Obligación Tributaria

Para desarrollar este tema es menester recurrir a las definiciones de hipótesis de incidencia tributaria y de hecho imponible.

2.5.1. La hipótesis de incidencia

En todo impuesto debe señalarse la hipótesis de incidencia tributaria, señalando que es el supuesto de hecho definido en forma abstracta por

la ley, que llevado a cabo por un sujeto designado por ella, en el lugar determinado por la misma, genera la obligación de pagar el tributo (obligación tributaria).

La hipótesis de incidencia tributaria¹⁷, *presupuesto de hecho, antecedente, previsión fáctica o descrita, es la descripción hipotética del hecho que se pretende afectar, construida por la voluntad del legislador en lenguaje prescriptivo.*

Para Robles, al tratar de definir la hipótesis de incidencia, indica que *“...toda norma contiene una hipótesis y un mandato, este mandato sólo es obligatorio asociado a la hipótesis. Por su parte, la hipótesis de la norma describe los actos abstractos que, siempre y cuando acontezcan, convierten al mandato en obligatorio, asimismo, describe las cualidades de las personas que deberán tener el comportamiento prescrito en el mandato. El concepto de hipótesis lleva implícito el de sus cuatro aspectos, que son a saber: personal o subjetivo, material o objetivo, temporal y espacial”*¹⁸. Entonces, en la hipótesis de incidencia tributaria se pueden distinguir:

- *Aspecto personal o subjetivo: Está dado por la determinación de los sujetos que realizan el hecho o que se encuentran en la situación descrita en el aspecto material de la hipótesis. Por ejemplo, aquél que vende, o aquel que ejecuta contratos de construcción.*
- *Aspecto material o objetivo: Es la descripción objetiva del hecho concreto que realiza el deudor tributario o de la situación en la que se halla. Este elemento siempre presupone una acción: hacer, dar, transferir, recibir, etc. Por ejemplo, la venta de muebles, las importaciones, etc.*

¹⁷ Bravo, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario - Hipótesis de la incidencia. Lima: Palestra.

¹⁸ Robles, C. (2015). Introducción a la Obligación Tributaria. 2016. Sitio web: blog.pucp.edu.pe

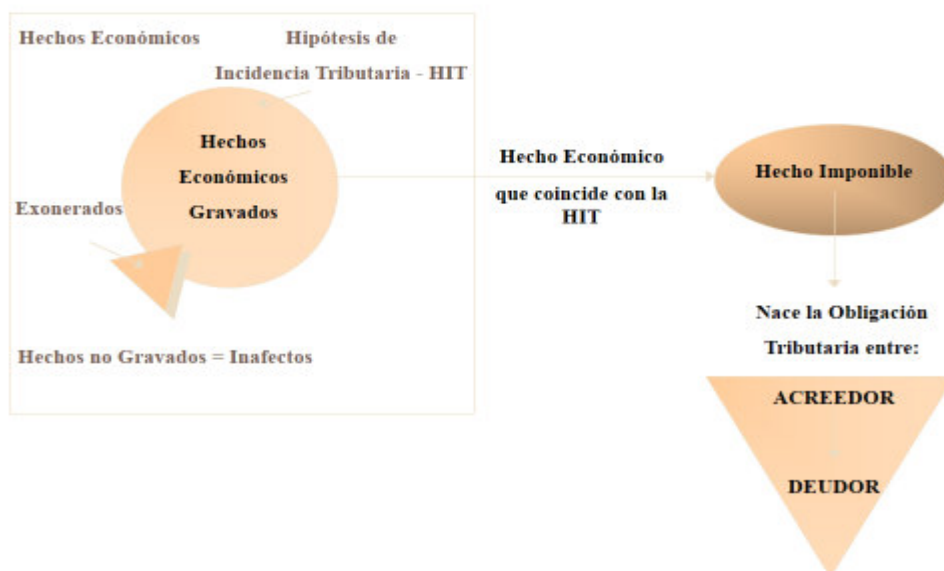
- *Aspecto espacial: Es el elemento que determina el lugar en el cual el deudor realiza el hecho, encuadra la situación o en el cual la ley da por realizado el hecho o producida la situación, que fueron descritos en el aspecto material de la hipótesis de incidencia. por ejemplo el impuesto a la renta se encuentran gravadas las rentas que se generen en el país, es decir, las rentas de fuente peruana.*
- *Aspecto temporal: Indica el momento exacto en que el hecho se configura, o en el cual el legislador lo tiene por configurado.*

Es necesario precisar que el hecho imponible es un hecho hipotético que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria y es el efectivamente acontecido en determinado lugar y tiempo y, al corresponder rigurosamente a la descripción formulada por la hipótesis de incidencia, da nacimiento a la obligación tributaria, dando origen así a la relación del hecho imponible con la obligación tributaria. En consecuencia cada hecho imponible dará lugar al nacimiento de una obligación tributaria.

De lo expuesto podemos indicar que la hipótesis de incidencia tributaria pertenece a un plano abstracto, el hecho imponible pertenece a un plano concreto.

Plano de la Incidencia

- Momento en el cual ocurre la identidad entre la hipótesis de incidencia prevista por el legislador y el hecho ocurrido en la realidad.



Hipótesis “Se grava la venta de bienes que realicen las personas naturales”
Hecho ocurrido “Silvana vende joyas”

- **Silvana ha realizado un hecho imponible**

Plano de los Efectos de la Incidencia

- El efecto de la incidencia es que al realizarse un hecho imponible, se origina la obligación tributaria.
- S. Pasivo -----> S. Activo
- Silvana se encuentra obligado a pagar X cantidad de dinero al Estado (obligación con prestación de dar dinero).

2.6 Capacidad Contributiva

2.6.1 Principio de Capacidad Contributiva

El principio de capacidad contributiva parte de la premisa fundamental sustentada en que los contribuyentes deben ser tratados con igualdad y que los pagos de tributos por ellos efectuados implican un sacrificio igual para cada uno de ellos, lo que genera como consecuencia que los contribuyentes con igual capacidad económica paguen prestaciones equivalentes.

El impuesto a la renta contempla la equidad, entendida esta a través del principio de capacidad contributiva.

Tres son los índices básicos de capacidad contributiva: la renta que se obtiene, el capital que se posee y el gasto o consumo que se realiza. La doctrina en general acepta que de estos tres índices, el principal es la renta que se obtiene, por lo que claramente el impuesto sobre la renta se ajusta a la capacidad contributiva y en consecuencia contempla la equidad.

A su vez, la equidad, como búsqueda de afirmación del postulado de gravar conforme a la capacidad contributiva, puede ser entendida en dos sentidos: como equidad horizontal o vertical.

Bajo el concepto de equidad horizontal, se indica que aquellos que estén en igual situación (horizontalmente iguales, en términos de capacidad contributiva) deben abonar igual gravamen.

Por equidad vertical, se involucra que aquellos que se encuentran a diferente nivel, deben sufrir imposiciones diferentes. Este postulado no

se agota en preconizar un impuesto proporcional, sino que implica la propuesta de tasas progresivas, donde la alícuota aumenta más que proporcionalmente ante los aumentos de la base, con lo cual el impuesto tiende a una redistribución del ingreso.

En su concepción pura y clásica, el impuesto a la renta contempla ambas clases de equidad.

Atiende la equidad horizontal, siendo general y global, es decir, abarcando la totalidad de las rentas del sujeto, sin exclusiones y sin discriminaciones entre diversos tipos de renta.

La búsqueda de equidad horizontal impone otro carácter al impuesto: debe ser personal, en el sentido de tomar en consideración el conjunto de la capacidad contributiva del sujeto, atendiendo su concreta situación personal: su condición de soltero o casado, los familiares que tenga a su cargo, etc. Solo tomando en cuenta esas consideraciones, se podrá estar seguro de estar frente a iguales situaciones, para aplicarles igual gravamen.

Por último, la búsqueda de equidad vertical da por resultado que el Impuesto deba ser progresivo, lo cual se obtiene, tanto por la utilización de mínimos no imposables, como por la propia estructura de la escala de tasas. El efecto redistribuidor de ingreso a obtenerse, dependerá de qué tan global sea la base sobre la que se aplica y del diseño concreto de la escala de tasas. Conviene advertir que generalmente se entiende que el concepto de capacidad contributiva, y por ende el de equidad referida a la misma, es aplicable solamente a los contribuyentes, personas naturales o unidades familiares y no a las personas jurídicas o empresas.

Ahora bien, sobre la base de tales presupuestos, puede afirmarse que la capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene un

sujeto de pagar tributos. Para efectos didácticos, podemos dividirla en (i) capacidad contributiva subjetiva (o relativa) y en (ii) capacidad contributiva objetiva (o absoluta).

La capacidad contributiva es subjetiva o relativa cuando se tiene en consideración a las personas sometidas a la afectación del tributo. Es la llamada capacidad económica real. De esta forma el sujeto es individualizado en la medida de sus posibilidades económicas. En este plano se advierte la materialización de la capacidad contributiva, en tanto que el sujeto se encuentra apto para absorber la carga tributaria.

La capacidad contributiva es objetiva o absoluta cuando se toma en consideración manifestaciones objetivas de la persona. En dicha forma, el legislador apunta a los eventos que demuestran aptitud económica para concurrir a las arcas fiscales.

En definitiva, la capacidad contributiva no sólo sustenta el vínculo jurídico de carácter obligatorio entre las necesidades que satisface el Estado y el patrimonio del individuo, sino que también proporciona la materia necesaria para establecer la medida de la obligación.

2.7 La Capacidad Económica

2.7.1 Como presupuesto que habilita al Estado a exigir la prestación tributaria

La capacidad económica también constituye el presupuesto que legitima al Estado a exigir a los ciudadanos el cumplimiento del deber de contribuir.

Se exigen tributos en una sociedad porque sus integrantes realizan hechos económicos que los ponen en aptitud para soportar las cargas públicas. En tal sentido, la capacidad económica funciona, a la vez, como la causa que justifica la aplicación de los tributos en una sociedad y como la medida que permite cuantificar la obligación tributaria. Por esta razón, hoy ya se encuentra superada la tesis según la cual el fundamento de la tributación se encuentra en la soberanía del Estado (en su *ius imperium*, solía decirse), a fin de reconocer que la legitimación, precisamente, deriva de la capacidad económica que los ciudadanos ponen de manifiesto.

Ahora bien, la capacidad económica también constituye el índice que permite distribuir la carga tributaria entre los ciudadanos-contribuyentes, de tal forma que, a mayor riqueza mayor tributación y viceversa. Existe, pues, una relación directamente proporcional entre capacidad económica y carga impositiva.

2.7.2 Deber de Contribuir

La Constitución Política, en su artículo 7º señala que: “Todos tienen derecho a la protección de su salud, la del medio familiar y la de la comunidad así como el deber de contribuir a su promoción y defensa”

Expediente 06089-2006-PA/TC el Tribunal Constitucional, señala que *“En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas. En otras palabras, la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de*

contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad”.

Como se aprecia, el tributo, implícitamente, nos conduce al sentido no solo del deber de contribuir sino hacia la solidaridad. Desde esta perspectiva el tributo consiste en aquella relación jurídico-constitucional que se establece entre la sociedad y el Estado como deber que tenemos todos los miembros de la sociedad para apoyar económicamente la actividad fiscal siempre que ésta vaya dirigida a atención de las necesidades humanas.

En tal sentido, las necesidades sociales que deben ser atendidas por el Estado explican la potestad de éste para imponer cargas tributarias que financien su actividad¹⁹: *“El Estado, para el desarrollo de sus distintas actividades, requiere de un sustento económico, el cual, como resulta natural, debe provenir fundamentalmente de las contribuciones que sus ciudadanos realicen, porque, de otra forma, sería prácticamente imposible financiar los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas a su cargo”.*

2.8 La Obligación Tributaria

2.8.1 Concepto de Obligación Tributaria

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

¹⁹ STC 918-2002-AA/TC: Deber de contribuir y gastos públicos.

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación

De lo expuesto, se tiene que el Estado, a través de la Administración Tributaria, que es su ente recaudador, cumple el rol de acreedor de una relación jurídica que nace por imperio de la ley, en la que el pago del tributo constituye la prestación que debe cumplir el deudor tributario dentro de los plazos previstos en la ley y en caso que ella no se realice, la Administración Tributaria a través del Ejecutor Coactivo procederá con las acciones de ejecución.

La obligación tributaria debe ser cumplida por quien realice el hecho imponible dentro de los plazos previstos por la norma legal y ello variará se trate de un tributo autodeterminado por el propio deudor tributario en su declaración jurada mensual o en los tributos autodeterminados por la Administración Tributaria a través de la auditoría tributaria.

Los elementos de una obligación tributaria son:

- a. Los sujetos, uno sobre el que pesa un deber jurídico de prestación (sujeto pasivo) y otro titular de un derecho subjetivo a dicha prestación, denominado acreedor tributario (sujeto activo).
- b. El objeto, el cual es una prestación de dar una suma de dinero (o su equivalente) con carácter definitivo.
- c. El vínculo jurídico, que enlaza a los sujetos al cumplimiento de la prestación tributaria.

No debe confundirse a la obligación tributaria con los denominados deberes formales. Los deberes formales son obligaciones de origen legal, cuyo objeto consiste en prestaciones de hacer, no hacer y de dar, distintas a la prestación tributaria, cuyo objetivo consiste en facilitar la labor de fiscalización y control del cumplimiento de la

obligación tributaria, siendo exigibles no solo al sujeto pasivo sino inclusive a terceros que no revisten tal condición. Los deberes formales no son obligaciones accesorias respecto de la obligación tributaria, pues su cumplimiento, en muchos casos, independiente de la existencia de una obligación tributaria.

El sujeto activo de la obligación tributaria

Sujeto activo es aquel que detenta la calidad de acreedor en la obligación tributaria, y que detenta un derecho de crédito frente al sujeto pasivo o deudor tributario. En ese sentido, la calidad de sujeto activo o acreedor tributario, es en principio propia del Estado como titular de la potestad tributaria, la cual, como es sabido, es ejercida por el Gobierno Central, los gobiernos locales y eventualmente lo será por los gobiernos regionales.

Según lo dispone el segundo párrafo del artículo 4° del TUO del Código Tributario, es factible que la calidad de sujeto activo recaiga en una entidad de derecho público con personería jurídica propia, como es el caso del SENCICO o el SENATI.

El sujeto pasivo de la obligación tributaria

El obligado al cumplimiento de la prestación tributaria frente al acreedor tributario, recibe el nombre de sujeto pasivo. El deudor tributario es titular de un deber de prestación que se contrapone al derecho de crédito del acreedor tributario. Dicha categoría subjetiva permite la siguiente subdivisión: a) contribuyentes, b) responsables solidarios y c) sustitutos.

a) **Contribuyente** es aquel sujeto que realiza o respecto del cual se realiza el hecho previsto en la hipótesis de incidencia, y que producto de la incidencia devendrá en hecho imponible. La hipótesis de

incidencia describe los atributos que el sujeto debe tener para calificar como contribuyente. En el caso de los impuestos, es el que ostenta la manifestación de riqueza; en las tasas, el que se beneficia directamente con un servicio público; en las contribuciones, el que se beneficia indirectamente con alguna obra pública.

- b) **Responsable solidario** es aquel que sin tener la condición de contribuyente, vale decir, sin haber realizado el hecho imponible, debe cumplir con la prestación tributaria atribuida a este por un imperativo legal, si su cumplimiento es requerido por el acreedor tributario. La designación de los responsables no es arbitraria, sino que responde a ciertos factores de conexión con el contribuyente, como la representación (padres, curadores o tutores), o como un mecanismo sancionatorio.
- c) **Los sustitutos** son sujetos que no han realizado el hecho imponible, pero por diversas razones objetivas, sustituyen al contribuyente en la calidad de sujeto pasivo. Cuando ocurre un supuesto de sustitución, el contribuyente queda liberado del cumplimiento de la prestación tributaria, recayendo la condición de único deudor tributario en la persona del sustituto.

2.8.2 El Nacimiento de la Obligación Tributaria

Por nacimiento de la obligación tributaria, debemos entender el momento en el cual, el hecho imponible irradia sus efectos jurídicos. En algunas ocasiones, la doctrina se refiere a este momento como el de "devengo" de la obligación tributaria.

La obligación tributaria general y abstracta nace cuando se produce el hecho imponible, tal como lo establece el contenido del artículo 2° del

TUO del Código Tributario, en virtud del cual se dispone que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

No obstante ello, puede ocurrir que la propia norma tributaria, señale expresamente supuestos tácticos en los cuales se considera que ha nacido la obligación tributaria, sin que en la realidad o en el plano de lo concreto o fenoménico se haya producido aún el hecho que producto de la incidencia devendrá en imponible.

Podemos señalar la situación para comprender mejor este planteamiento: la Ley del Impuesto General a las Ventas establece como hecho gravado la venta en el país de bienes muebles, siendo necesario para la configuración del hecho imponible, que ocurra la transferencia de propiedad de un bien mueble ubicado en el territorio nacional. Pues bien, la propia Ley de dicho Impuesto, prescribe que en dicho supuesto de hecho, la obligación tributaria nace en la fecha en la que se emite el comprobante de pago o en la fecha en la que se entregue el bien, lo que ocurra primero.

Con ello, puede ocurrir que primero se entregue el comprobante de pago y que por diversas razones se incumpla con la entrega del bien mueble, con lo cual no habrá operado la transferencia de propiedad; sin embargo de acuerdo a lo prescrito en la norma en cuestión habrá nacido la obligación tributaria.

Obligación tributaria autodeterminada por el deudor tributario

Cuando la obligación tributaria debe ser determinada por el deudor tributario, tratándose de tributos administrados por la SUNAT, la obligación tributaria resulta exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo, el cual se establece a través de un cronograma

que se publica y está relacionado conforme al último dígito del número de Registro Único del Contribuyente – RUC.

La Orden de Pago es la consecuencia de la autodeterminación del propio deudor tributario y como tal resulta exigible de manera inmediata a su declaración y para su impugnación se requiere el pago previo, salvo la situación excepcional en que se cobranza pudiera venir en manifiesta improcedencia para lo cual resulta impugnabile dentro de los 20 días hábiles de notificada –iniciar el procedimiento contencioso tributario-.

Obligación tributaria determinada por la SUNAT

Cuando la obligación tributaria deba ser determinada por la SUNAT, ella es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo de 20 días para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la obligación tributaria. A diferencia de la Orden de Pago que es el resultado de la propia declaración del contribuyente, la administración Tributaria a partir de sus facultades de fiscalización puede observar dicha declaración y determinar un monto distinto a lo declarado por el contribuyente y por ende determinar deuda tributaria.

2.8.3 Formas de Extinción de la Obligación Tributaria

2.8.3.1 El pago

La forma tradicional de extinción de la obligación tributaria es el pago. Es la conducta a través de la cual, el deudor tributario cumple con efectuar la prestación tributaria, así como solventar los intereses moratorios, si el cumplimiento de la misma es tardío. También es una

forma de extinción de las sanciones pecuniarias, que en el ordenamiento jurídico peruano reciben la denominación de multas.

El pago puede efectuarse en efectivo (en dinero) o por medio de títulos valores que tengan la naturaleza de órdenes de pago, las cuales pueden representarse en cheques o en notas de crédito negociables.

RTF N° 8007-2-2001 el Tribunal Fiscal señaló *que la emisión de letras de cambio no extingue la obligación tributaria. Aun cuando el ordenamiento jurídico tributario peruano reconoce la posibilidad de aceptar pagos en especie, lo hace únicamente en casos excepcionales. Para extinguir la obligación tributaria, el pago debe ser efectuado respetando las formalidades dispuestas en la norma tributaria, tales como el medio y lugar de pago.*

RTF N° 1031-5-1997 el Tribunal Fiscal ha señalado *que el hecho de que un contribuyente realice el pago en una entidad bancaria que no le había sido asignada por su calidad de contribuyente, no convierte al pago en indebido, siendo que si el mismo es aprovechado por la Administración Tributaria, produce efectos cancelatorios.*

Para que el pago surta efectos, se requiere de la preexistencia de una obligación y de una prestación determinada, vale decir cierta, líquida y exigible. El pago efectuado respecto de un supuesto en el cual no existe obligación tributaria (por no haber hecho imponible o por tratarse de un hecho exento), califica como un pago indebido".

Finalmente, el pago fraccionado es aquel que se realiza en el marco de un beneficio tributario que consiste en permitir el diferimiento del pago en cuotas mensuales, a las que se agrega un interés específico en substitución del interés moratorio aplicable por el retraso en el cumplimiento de la prestación tributaria.

2.8.3.2 La compensación

La compensación es un modo de extinción de las obligaciones, que implica la existencia previa de dos sujetos que son acreedores y deudores el uno del otro. En ese sentido, la compensación consiste en la minoración de la deuda tributaria en el monto del crédito tributario al que se tiene derecho. El efecto extintivo se producirá ipso iure en el momento en que ambas obligaciones coexistan.

La deuda tributaria podrá ser compensada, total o parcialmente, por la Administración Tributaria con los créditos por tributos, sanciones e intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente pagados en exceso o indebidamente y con los saldos a favor por exportación u otro concepto similar, siempre que no se encuentren prescritos, que correspondan a periodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad.

Para que pueda darse la compensación se requiere:

- Que el crédito no corresponda a periodos prescritos.
- Que los créditos provengan de tributos administrados por el mismo órgano.

RTF N° 3559-1-2002, el Tribunal Fiscal ha establecido que exista un crédito a favor del contribuyente y, que no es procedente la compensación de una obligación tributaria con créditos tributarios cuyos titulares son personas distintas al deudor.

RTF N° 6568-3-2002, Tribunal Fiscal establece que tampoco es procedente la compensación cuando las deudas tributarias con las que se aplican los créditos aún no son exigibles.

2.8.3.3 La condonación

La condonación o remisión de deuda es el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe. Constituye, en cierta forma, un modo de extinción voluntario y gratuito de la deuda que, en principio, se aleja de los principios de indisponibilidad y legalidad que caracterizan a una obligación tributaria.

Por ello, el Código Tributario establece que la condonación de la obligación tributaria solo puede ser dispuesta por ley o por norma con rango análogo, encontrando justificación en situaciones extremas en las que exigir el pago de tributos atenta contra el propio fin del Estado, como es el caso de una catástrofe natural o una situación de emergencia nacional. A diferencia de las exoneraciones, la condonación no es un beneficio tributario, guardando diferencias estructurales con dicha figura, en cuanto en la exoneración no existe una obligación tributaria que se extinga.

2.8.3.4 La consolidación

Es una forma de extinción de la obligación que opera por la coincidencia en una misma persona de la condición de acreedor y deudor. Es un caso extremadamente inusual de extinción de obligaciones tributarias, que podría presentarse:

RTF N° 754-4-2001, el Tribunal Fiscal estableció que *la asunción por parte del Ministerio de Economía y Finanzas de la carga económica derivada de las obligaciones sociales y previsionales del personal de la recurrente, no constituye un acto de transmisión de bienes o derechos que conlleven a que aquella adquiera, a la vez, la condición de deudora y de acreedora de los tributos en cuestión, por lo que no existe consolidación y la recurrente es la obligada al pago de los*

tributos por el personal bajo su mando. Asimismo, que la recurrente sea parte del Gobierno Central tampoco implica la consolidación.

2.9 La Prescripción no es Forma de Extinción de la Obligación Tributaria

El transcurso del tiempo es para el Derecho un hecho jurídico, cuyo devenir genera consecuencias jurídicas en los derechos subjetivos y en los propios efectos irradiados por las normas jurídicas. Pues uno de los fenómenos que produce alteraciones en las relaciones jurídicas derivadas de normas jurídicas es la prescripción.

Consideramos que la prescripción no es una de las formas de extinción de la obligación tributaria. *En materia de Teoría General del Derecho, la prescripción es definida como una modalidad de nacimiento de derechos (prescripción adquisitiva) o de extinción de acciones (prescripción extintiva) por el transcurso del tiempo²⁰. A diferencia de la caducidad, la prescripción extintiva solo extingue la acción y no el derecho subjetivo correspondiente a la misma, lo que ocurriría en un supuesto de caducidad²¹.*

La denominada prescripción en materia tributaria, que es del tipo extintivo o liberatorio, consiste en la extinción por el transcurso del tiempo, de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria, mas no el derecho de crédito, y siempre que la declaración de prescripción sea solicitada por el sujeto pasivo.

En ese sentido, el artículo 43° del TUO del Código Tributario señala que la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así

20 Dicha institución se soporta en el aforismo romano: "*jura civilia succurrunt diligentibus et non durmientibus*" ("si el acreedor no es diligente en su actuar, pierde su derecho").

21 Rubio, M. (1987). Prescripción, Caducidad - y otros conceptos en el nuevo Código Civil. Lima: Fundación M.J. Bustamante.

como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años, cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

El TUO del Código Tributario contempla también la prescripción de la acción del deudor tributario para exigir la devolución de los montos pagados en exceso o indebidamente, o para efectuar la compensación respectiva, lo cual ocurre a los cuatro (4) años contados desde el ejercicio siguiente de efectuado el pago indebido o en exceso, dicho supuesto es aplicable también en los casos de devoluciones de anticipos impositivos.

POSICION DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 06668-2-2015, el Órgano Colegiado considera que *el cómputo del plazo de prescripción del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero 2009 inició el 01 de enero del 2010 y culminó el primer día hábil del 2014, esto es, estaría aplicando la regla establecida en el numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario.*

POSICION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La SUNAT considera que el Tribunal Fiscal ha planteado su posición sin efectuar mayor análisis alguno, por cuanto no ha señalado los motivos por el cual el cómputo del plazo de prescripción del pago a cuenta le es aplicable lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 44° del Código Tributario y no lo dispuesto en el numeral 1 del citado artículo.

El Tribunal Fiscal en la Resolución N° 07310-8-2015 de fecha 22 de julio de 2015 analizó la naturaleza del pago a cuenta teniendo en cuenta la jurisprudencia citada líneas arriba llegando a la siguiente conclusión:

“ (...) No constituyendo los pagos a cuenta la obligación principal, como es el pago del Impuesto a la Renta que se determina al final del ejercicio, sino un anticipo de dicha obligación, la afirmación de que los pagos a cuenta constituyen obligaciones tributarias obedece a que indiscutiblemente son prestaciones pecuniarias que el deudor se encuentra obligado a cumplir por orden de la ley, teniendo el acreedor tributario el derecho a exigirle coactivamente, la cual se encuentra relacionada con un tributo, siendo en el caso del Impuesto a la Renta, la establecida por la ley del citado impuesto en su artículo 85°, contando con un hecho generador y base de cálculo específicos como es el ingreso neto de tercera categoría del mes.”

De acuerdo con lo expuesto, queda claro que el pago a cuenta del Impuesto a la Renta no es un tributo sino que es un anticipo de la obligación principal que es el Impuesto a la Renta, por tanto, el cómputo del plazo de prescripción aplicable a los pagos a cuenta debe regirse por lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 44° del Código Tributario. Éste criterio ha sido adoptado por la Administración Tributaria en el Informe N° 314-2002-SUNAT/K00000 *“Tratándose de pagos a cuenta insolutos del Impuesto a la Renta, el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva.”*

Cabe precisar que el criterio señalado líneas arriba, es compartido por la Vocal del Tribunal Fiscal Dra. Pinto de Aliaga, tal como se puede apreciar en el voto discrepante en la resolución materia de análisis:

*“(...) los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de tercera categoría constituyen anticipos del tributo que se devengan al cierre del ejercicio gravable, **se encuentran sujetos al mismo computo del plazo de prescripción que la obligación derivada de dicho tributo, cuya declaración jurada respectiva es anual**, es decir, el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la*

fecha en que vence el plazo para la presentación de dicha declaración jurada anual."

Similar criterio se puede apreciar en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 746-3-98, N° 802-3-98, N° 10096-5-2008 y N° 05626-8-2011, en los que se ha señalado que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta tienen el carácter de pagos anticipado de dicho impuesto por lo que el cómputo del término de prescripción es el que corresponde a los tributos de liquidación anual.

De acuerdo con lo expuesto, el cómputo de los 4 años para el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero 2009 inició el 01 de enero de 2011 y culminaría el primer día hábil de enero de 2015.

MODIFICACION NORMATIVA SEGÚN DECRETO LEGISLATIVO N° 1263 de fecha 10.12.2016

Con la presente modificación tendrá efectos para su aplicación a partir del día siguiente de su publicación de conformidad con lo normado en la Norma X del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

Artículo 44.- CÓMPUTO DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCION

El término prescriptorio se computará:

(...)

2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior. ()*

(*) Numeral modificado por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 diciembre 2016, cuyo texto es el siguiente:

"2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior **y de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta** (subrayado nuestro). "

En el resto de situaciones, de acuerdo a lo que señala el Código Tributario, el término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Texto Modificado.
3. Desde el uno de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción para solicitar la compensación o devolución de dichos montos.

Existen dos situaciones que interfieren con la prescripción y con el cómputo de la misma: la interrupción y la suspensión.

En relación a la interrupción se tiene que el término prescriptorio queda interrumpido, inutilizado, volviendo a computarse desde el día siguiente a la ocurrencia de la causal de interrupción de la prescripción. La interrupción de la prescripción significa que el plazo de prescripción transcurrido hasta el momento de aparición de la causa interruptiva se hace irrelevante solo tras cesar la causa empieza a transcurrir nuevamente el término prescriptorio en un plazo que se inicia nuevamente.

En relación a la suspensión, el cómputo el término prescriptorio queda suspendido, durante un determinado lapso de tiempo, reiniciándose el cómputo una vez superada la causal de suspensión, observándose la eficacia del tiempo transcurrido.

El cómputo de la prescripción se interrumpe por las siguientes causales:

- a. Por la notificación de la resolución de determinación o de multa.

- b. Por la notificación de la orden de pago, hasta por el monto de la misma.
- c. Por el reconocimiento expreso de la obligación por parte del deudor.
- d. Por el pago parcial de la deuda.
- e. Por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago.
- f. Por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del procedimiento de cobranza coactiva.
- g. Por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.

Por su parte, el término prescriptorio se suspende:

- a. Durante la tramitación de las reclamaciones y apelaciones.
- b. Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa ante la Corte Suprema, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
- c. Durante el procedimiento de la solicitud de devolución de los pagos indebidos o en exceso.
- d. Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.

RTF N° 1433-5-2002, el Tribunal Fiscal establece que *según el Código Tributario, la solicitud de prescripción puede ser alegada en cualquier etapa del procedimiento administrativo, si es en vía de excepción, como medio de defensa previa, dentro del procedimiento contencioso tributario, y en vía de acción en un procedimiento no contencioso.*

Por ello, si habiendo transcurrido el plazo prescriptorio la Administración Tributaria emite resoluciones de determinación al sujeto pasivo, la vía para hacer valer la prescripción no será la solicitud de prescripción sino el recurso de reclamación en el cual se deberá alegar la misma.

RTF N° 4573-4-2002, el Tribunal Fiscal sostiene que *la presentación de una solicitud de prescripción no es obstáculo para la emisión de resoluciones de determinación, las cuales deberán impugnarse empleando las vías procedimentales pertinentes.*

RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN

Se puede manifestar de manera expresa o tácita. La renuncia de la prescripción será expresa cuando exista una declaración escrita o cualquier otro medio directo, en la que se plasme la voluntad del contribuyente de renunciar a la prescripción ya ganada, por el contrario estaremos ante una renuncia tácita cuando el contribuyente en virtud a sus actos realizados reconozca una deuda tributaria, como por ejemplo el acogimiento de una deuda tributaria prescrita al fraccionamiento del artículo 36° del Código Tributario, siendo que dicho acogimiento implica el reconocimiento voluntario de una obligación tributaria.

Respecto de la renuncia de la prescripción ya ganada de forma tácita la Administración Tributaria ha señalado en el **Informe N° 272-2002-SUNAT/K00000** de fecha 30 de setiembre de 2002 que *“constituye renuncia a la prescripción ya ganada, el acogimiento a fraccionamiento del artículo 36° del Código Tributario de una deuda tributaria prescrita, toda vez que con dicho acogimiento, al tiempo que el contribuyente solicita facilidades de pago para una deuda está reconociendo la obligación a su cargo, asumiendo un compromiso de pago de la misma”.*

Como se puede apreciar, en opinión de la Administración Tributaria, la solicitud de acogimiento a un beneficio de fraccionamiento implicará la renuncia al derecho de la prescripción ya ganada, en ese sentido, si un contribuyente, luego de haber solicitado el acogimiento a un fraccionamiento de una deuda prescrita, pretende invocar la prescripción de la deuda, la Administración Tributaria, de acuerdo con el criterio establecido, debe verificar si el nuevo plazo de prescripción iniciado como consecuencia de la presentación de la

solicitud de fraccionamiento se encuentra prescrito o se interrumpió con actos realizados ya sea por la Administración o por el propio contribuyente.

Posición del Tribunal Fiscal

A nivel jurisprudencial, en lo que respecta a la renuncia a la prescripción ya ganada, el Tribunal Fiscal en su momento apoyó la posición adoptada por la Administración Tributaria, dicha afirmación se desprende de la lectura de la **Resolución N° 22184** de fecha 20 de febrero de 1989, en el que Órgano Colegiado señaló que el hecho que el recurrente se acogiera a la amnistía tributaria por los ejercicios 1976 a 1979, en forma voluntaria, implicó la renuncia a su derecho ganado, reiterando de esta manera el criterio adoptado en la Resolución N° 11941 de fecha 07 de setiembre de 1976.

1.1.El criterio adoptado por el Tribunal Fiscal en la citada resolución es compartido por el Vocal Velásquez López Raygada, tal como se puede apreciar en la Resolución N° 01258-2-2016:

“(...) resulta importante señalar que en tanto el acogimiento al fraccionamiento de deudas tributarias, regulado en el artículo 36° del Código Tributario, es un acto voluntario que involucra únicamente una solicitud para que se permita cancelar una deuda tributaria en parte, es una clara muestra que el solicitante, en ese momento, ha decidido renunciar a la prescripción ganada y asumir su responsabilidad para cancelar una obligación que sabe que adeuda”.

Posición actual:

Que la Administración señala que el cómputo de los plazos prescriptorios respecto de citadas deudas autoliquidadas se interrumpió el 12 de febrero de 2014 con la presentación de la Solicitud de Fraccionamiento N° 1030320031129 presentada al amparo del artículo 36° del Código Tributario (fojas 65 a 70); sin embargo, dicho acto ocurrió con posterioridad al vencimiento del plazo de cuatro (4) años conforme se ha señalado en el

considerando precedente, por lo que no pudo interrumpirlos, así tampoco constituye renuncia a la prescripción ya ganada, de conformidad con el criterio adoptado en diversa jurisprudencia de este Tribunal, tales como Resoluciones N° 00451-5-2002, 08869-1-2008 y 13131-1-2012, como contrariamente sostiene la Administración.

Posición Corte Superior de Justicia de Lima Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo Sub Especialidad en Temes Tributarios y Aduaneros.

EXPEDIENTE N° 6477-2014-0

Según la Norma IX del Título Preliminar del TUO del Código Tributario está permitida la aplicación de normas que no están dentro de su cuerpo legal o incluso normas distintas a las tributarias, siempre que se cumpla con dos supuestos concurrentes: i) el hecho no esté regulado en el citado TUO; y, ii) las normas a aplicar no se opongan o desnaturalicen las contenidas en el referido código. En el caso concreto, las solicitudes de fraccionamiento de la deuda tributaria constituyen actos contrarios a la voluntad de favorecerse con la prescripción, pues expresan el reconocimiento de la deuda y la voluntad de pago por parte del contribuyente, pese al transcurso del plazo prescriptorio, por lo que de acuerdo al artículo 1991 del Código Civil consisten en actos de renuncia tácita a la prescripción; consecuentemente, corresponde revocar la sentencia apelada, que declara infundada la demanda.

Por lo expuesto, ante diversidad de criterios relacionada con la renuncia de la prescripción ya ganada es aplicable debería emitirse una jurisprudencia de observancia obligatoria o modificarse la normatividad y que se señale en forma expresa en la normatividad legal correspondiente.

2.10 Administracion Tributaria

En el Perú, la Administración Tributaria tiene establecido competencias en tres niveles, nacional (la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en adelante La SUNAT), regional (gobiernos regionales) y local (gobiernos locales), así como, cada Administración Tributaria dentro de su competencia establece competencias funcionales debidamente acreditadas por disposiciones legales pertinentes.

El presente trabajo está relacionado a analizar las implicancias que se originan por la administración de los tributos por parte de la SUNAT; quien tiene competencia nacional e internamente se estructura dentro de una competencia funcional y de delegación de firmas para establecer su actuación administrativa y procedimental.

La SUNAT ha sido creada por la Ley N° 24829, es una Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas, con autonomía funcional, económica técnica, financiera y administrativa, cuya finalidad es la de administrar, aplicar, fiscalizar y recaudar los tributos internos con excepción de los tributos municipales; así como, proponer y participar en la reglamentación de las normas tributarias; estableciendo se sus funciones mediante el Decreto Legislativo N° 501.

En el inciso i) del referido Decreto Legislativo se prevé como una de la funciones de la SUNAT de resolver en primera Instancia Administrativa los recursos interpuestos por los contribuyentes; concediendo los recursos de apelación y dando cumplimiento a las resoluciones del Tribunal Fiscal, y en su caso a las del Poder Judicial.

La SUNAT ha establecido Intendencias de Principales Contribuyentes Nacionales, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales, creando directorios de administrados dentro de dichas competencias funcionales, acreditándose

debidamente y respetando las disposiciones legales vigentes. Incluso, existen oficinas remotas adscritas a las Oficinas Zonales.

Nuestro Ordenamiento jurídico tributario hace una distinción entre los órganos administradores de tributos y los órganos resolutores, cuyos ámbitos de actuación se encuentran delimitados en el TUO del Código Tributario.

Los órganos de la Administración Tributaria son aquellos órganos públicos a los cuales la ley tributaria le asigna la competencia para administrar determinados tributos, sean estos impuestos, contribuciones o tasas, con determinadas funciones, entre ellas, de recaudación, de determinación y de fiscalización tributaria, de cobranza de las deudas tributarias.

En relación a los órganos resolutores, son los que están facultados a resolver los recursos administrativos interpuestos por los contribuyentes, afectados por los actos de la administración tributaria; por ello, en el artículo 53º del Código Tributario, se establece que las instancias administrativas son: el Tribunal Fiscal, La SUNAT, los Gobiernos Locales y otros que la Ley señale.

El artículo 133º del TUO del Código Tributario, establece que la **primera instancia administrativa es la SUNAT**, respecto a los tributos que administre, los Gobiernos Locales y otros que la ley señale (en este último caso se hace referencia a las entidades como SENSICO, SENATI).

2.11 El Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y tiene como misión resolver las controversias tributarias en última instancia administrativa que surjan entre la

administración (SUNAT –tributos internos y derechos aduaneros- así como los tributos de los Gobiernos Locales) y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario.

COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL – Artículo 98° del TUO del Código Tributario

El Tribunal Fiscal está conformado por:

1. La Presidencia del Tribunal Fiscal, integrada por el Vocal Presidente quien representa al Tribunal Fiscal.
2. La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus Salas.
3. La Vocalía Administrativa, integrada por un Vocal Administrativo encargado de la función administrativa.
4. Las Salas especializadas, cuyo número será establecido por Decreto Supremo según las necesidades operativas del Tribunal Fiscal. La especialidad de las Salas será establecida por el Presidente del Tribunal Fiscal, quien podrá tener en cuenta la materia, el tributo, el órgano administrador y/o cualquier otro criterio general que justifique la implementación de la especialidad.

Cada Sala está conformada por tres (3) vocales, que deberán ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera según corresponda, con no menos de cinco (5) años de ejercicio profesional o diez (10) años de experiencia en materia tributaria o aduanera, en su caso, de los cuales uno ejercerá el cargo de Presidente de Sala. Además contarán con un Secretario Relator de profesión abogado y con asesores en materia tributaria y aduanera.

Funcionamiento y Atribuciones del Tribunal Fiscal

Las Salas del Tribunal Fiscal se reunirán con la periodicidad que se establezca por Acuerdo de Sala Plena. Para su funcionamiento se requiere la concurrencia de los tres (3) vocales y para adoptar resoluciones, dos (2) votos conformes, salvo en las materias de menor complejidad que serán resueltas por los vocales del Tribunal Fiscal como órganos unipersonales. Para estos efectos, mediante Acuerdo de Sala Plena se aprobarán las materias consideradas de menor complejidad.

Son atribuciones del Tribunal Fiscal, entre otros:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.
2. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.
3. Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo a lo establecido en el Artículo 183º, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.
4. Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.

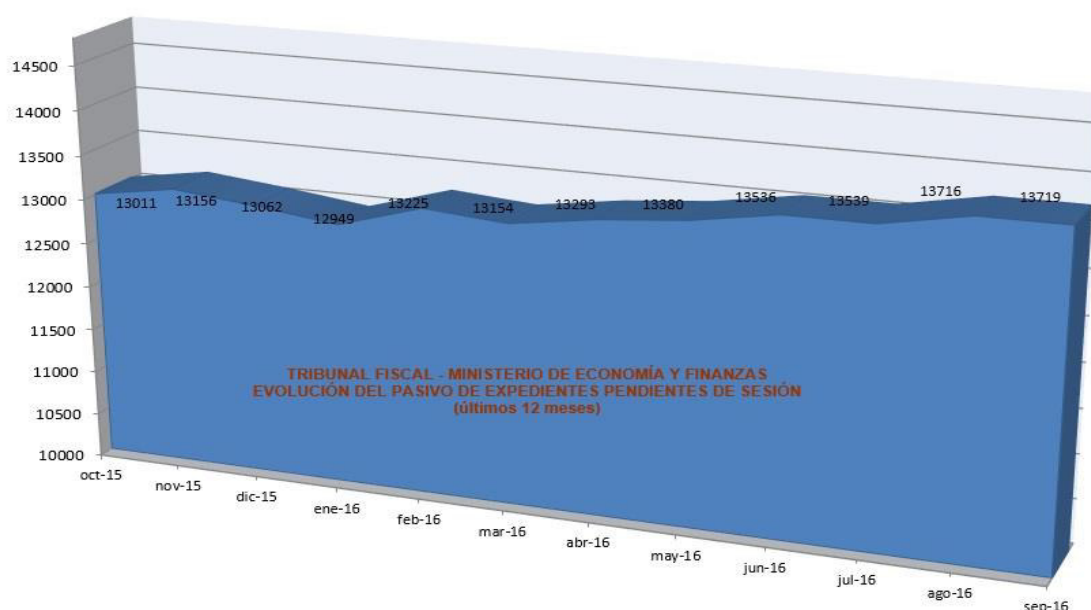
5. Proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.

Stock e Ingresos y Salidas de Expedientes en el Tribunal Fiscal

Según Información que consta en la Página web del Tribunal Fiscal se tiene:

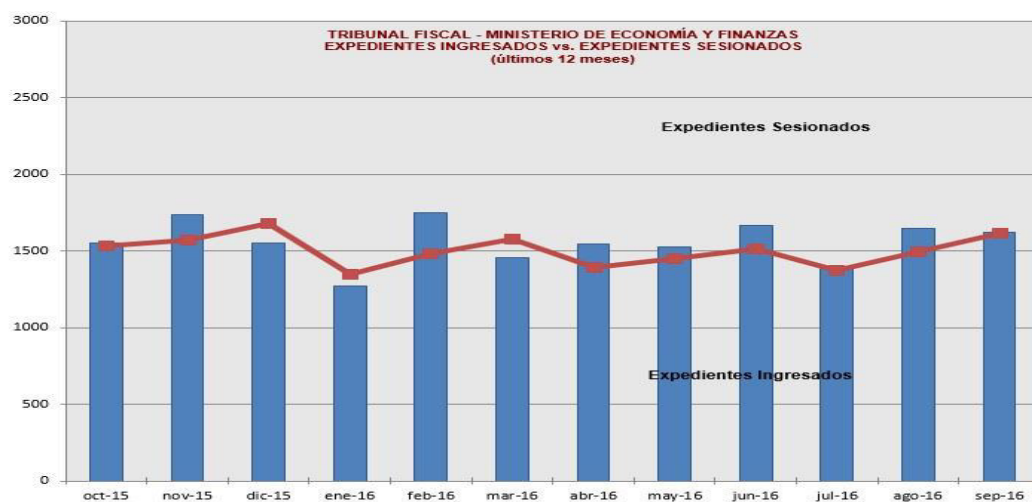
Stock de Expedientes por resolver a Octubre de 2015 de 13,011. Ingresando un promedio mensual de aproximadamente 1,500 Expedientes (Expedientes de Apelación relacionados a los Tributos que administra la SUNAT (Tributos Internos y Aduanas), las Municipales así como las quejas contra estas administraciones tributarias a nivel nacional). Resuelven un promedio mensual de aproximadamente de 1,400 Expedientes, estando pendiente a Setiembre de 2016 un Stock similar a Octubre de 2015, lo que atenta con los derechos de los contribuyentes al no ser atendido sus Expedientes de Apelación dentro de los plazos de Ley.

Expedientes Pendientes de Atención



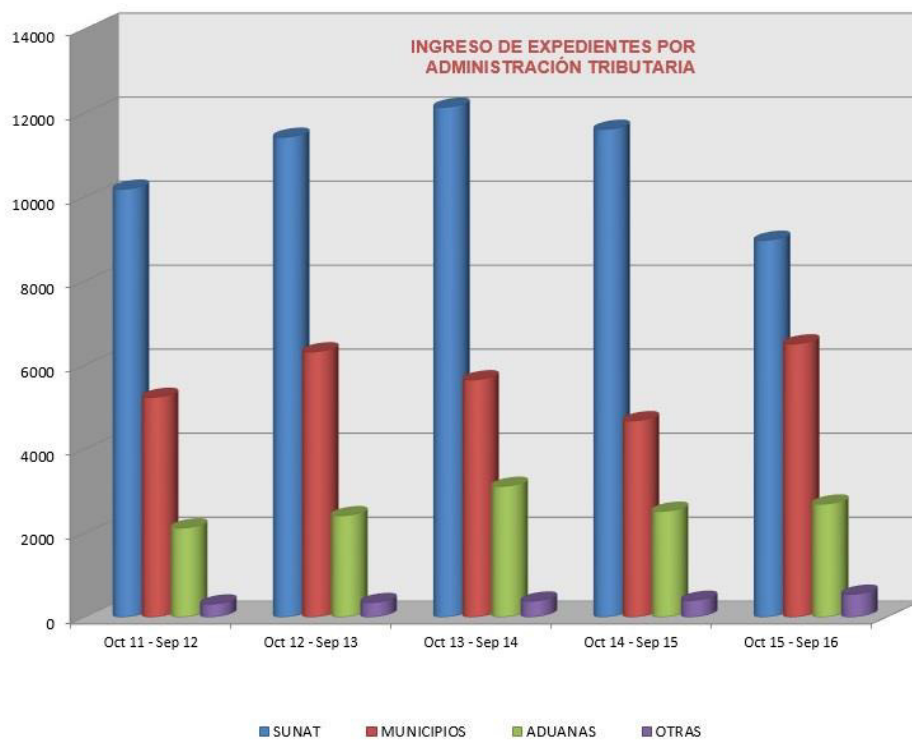
Fuente. Página web del Tribunal Fiscal

Ingresos de Expedientes



Fuente. Página web del Tribunal Fiscal

Ingresos de Expedientes por Administración Tributaria



Fuente. Página web del Tribunal Fiscal

Pronunciamientos del Tribunal Fiscal– Periodo 2014 y 2015

De la evaluación de Resoluciones que se publican en el rubro: Búsqueda de Jurisprudencia: Por contenido de Resoluciones y/o Por Número de Resolución o Expediente, tenemos la siguiente estadística:

Periodo de Evaluación de Pronunciamientos del Tribunal Fiscal, según una muestra de Resoluciones emitidas por los tributos que administra la SUNAT, durante el periodo: 2014 - 2015

PERIODO	CONFIRMAR	REVOCAR	NULO - NUEVO PRONUNCIAMIENTO	TOTAL
2014	1 440	784	282	2 506
2015	1 385	573	332	2 290
TOTALES	2 825	1 357	614	4 796
Porcentaje	60 %	28%	12%	100

Los pronunciamientos del Tribunal, entre otros, tenemos que están relacionados a lo siguiente:

CONFIRMAR.- Cuando la apelada se encuentra emitida conforme a ley, Tribunal Fiscal le da la razón a la administración tributaria.

REVOCAR.- Cuando la apelada no se encuentra emitida conforme a ley, no existiendo causales de nulidad

NULIDAD.- Cuando se constate un vicio que acarree la nulidad de la Resolución apelada y, la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento.

Por ello, si se aplicara el principio de predictibilidad en la Instancia Administrativa (SUNAT) sin variar los criterios para supuestos similares, solo pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable; los reparos tributarios que efectúe producto de las acciones de fiscalización contra los contribuyentes, no serían modificados por el Tribunal Fiscal; por cuanto en esta Instancia cuando emite una opinion sobre un caso similar y que la administración

no considera por no son de observancia obligatoria o no tener carácter vinculante, en la medida que no ocurra un cambio de criterio en el sentido de las resoluciones anteriores sobre casos específicos, el Tribunal estará “obligado” a seguir el criterio plasmado en dichas resoluciones aun cuando estas no tengan el carácter de jurisprudencia obligatoria; por tanto resolverá dejar sin efecto o declarara la nulidad de las resoluciones emitidas por la administración tributaria.

2.12 División del Derecho Tributario

El derecho tributario se considera como el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos, esto es, las relaciones jurídicas tributarias que se generan entre el Estado (acreedor tributario) y los administrados (contribuyente o deudor tributario) como consecuencia de la aplicación del tributo.

En el ordenamiento jurídico tributario existen normas que versan sobre distintos sectores, por ello, el derecho tributario se divide en:

Derecho Constitucional Tributario, se encarga del estudio de las normas vinculadas con el ejercicio de la potestad tributaria contenidas en la Constitución y, los límites del mismo establecidos en el artículo 74º relacionado con los principios tributarios.

Derecho tributario sustantivo o material, se ocupa del estudio de las normas sustanciales relativas a la obligación tributaria, el nacimiento su exigibilidad, así como sus elementos, los modos de transmisión y extinción de la misma; asimismo, versa sobre la relación jurídica tributaria entre el acreedor y el deudor tributario.

Derecho tributario administrativo o formal, estudia la estructura organizacional de la Administración Tributaria, las facultades del que está

investido y sus principales obligaciones frente a los administrados; asimismo, se ocupa del estudio de la determinación de la obligación tributaria a fin de establecer la base imponible y la alícuota correspondiente.

Derecho Procesal Tributario, se ocupa de los llamados procedimientos tributarios, en los que existe controversia (procedimiento contencioso tributario), la exigencia del cobro de la deuda (procedimiento de cobranza coactiva) o la tramitación de una determinada petición (procedimiento no contencioso), incluyendo a aquellos asuntos tributarios cuya vía procedimental sea la de observar el procedimiento administrativo general.

Derecho Internacional Tributario, se encarga del estudio de los instrumentos internacionales relacionados con la materia tributaria suscritos entre los Estados, entre otros, para evitar la doble o múltiple imposición tributaria, para armonizar los impuestos al consumo, para establecer beneficios especiales en determinadas materias y para intercambiar información, así como establecer mecanismos para combatir la evasión.

Derecho Penal Tributario, que versa su estudio sobre los denominados ilícitos tributarios (infracciones tributarias de carácter administrativo y los delitos tributarios, sus modalidades y las correspondientes sanciones).

Esta disciplina jurídica, como se ha indicado contiene, un derecho tributario sustantivo o material que ha de regular relaciones jurídicas tributarias sustanciales suscitadas entre el acreedor y el deudor tributario y, un derecho tributario administrativo o formal que ha de versar sobre la actividad procedimental administrativa desarrollada por los órganos de resolución en materia tributaria (administración Tributaria y Tribunal Fiscal) para resolver cuestiones tributarias materiales sometidas a su conocimiento.

2.12.1 El Ciclo del Proceso Tributario

El ciclo del proceso tributario se desarrolla en un ciclo que parte del carácter declarativo de la obligación tributaria. En ese ciclo participa, en primer término, el documento inicial emanado del contribuyente o declaración jurada, luego la liquidación o acto administrativo tributario (orden de pago o resoluciones de determinación y de multa), el pago u otras formas de extinción de la obligación tributaria, y paralelamente el apercibimiento coactivo, los embargos y la ejecución forzada, en caso de deuda impaga y exigible coactivamente.

El ciclo del proceso tributario puede desarrollarse sin necesidad de una discusión del gravamen por parte del contribuyente, en uso de los recursos legales. Cuando se impugna la obligación tributaria declarada en la liquidación oficial, dicha discusión forma parte del ciclo indicado. Si el contribuyente no entabla acción contra el tributo u obligación tributaria principal y lo paga voluntariamente o se extingue la obligación tributaria en sus otras formas, la etapa del cobro coactivo no se presenta. En caso se inicie la cobranza con deuda extinguida o impugnada puede ser causal de nulidad del procedimiento coactivo.

De todas maneras, las etapas fundamentales del ciclo del proceso tributario son la declaración jurada, la liquidación y el pago del tributo. El procedimiento de cobranza coactiva es una etapa de dicho ciclo que no implica la cancelación total o definitiva del impuesto si media reclamación contra él, pues no siempre tiene carácter de finiquito, dicho ciclo sigue hasta la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal o el superior jerárquico que agota la vía administrativa.

Exp. N° 1628-2003-AA/TC, Sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 29 de agosto de 2004, establece: *“Todo ejercicio de la potestad administrativa debe observar la Ley del Procedimiento Administrativo General, ley marco que regula la actuación administrativa. Al*

respecto, el artículo IV del Título Preliminar, consagra, entre otros, el derecho al debido procedimiento, que garantiza que los administrados gocen de derechos tales como el de exponer sus argumentos, de ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión motivada y fundamentada en el derecho."

Exp. N° 1409-2002-AA/TC de fecha 29 de enero de 2003, Sentencia del Tribunal Constitucional establece: *"El objeto de la demanda es que se declare inaplicable al actor tanto lo establecido en el artículo 136° del Código Tributario, como la resoluciones mencionadas en los antecedentes, y así admitirse a trámite su reclamación contra órdenes de pago que le han sido giradas sin tener que realizar el pago previo que exige la Administración Tributaria para su admisión; solicitando, además, que se dejen sin efecto las órdenes de pago.*

El segundo párrafo del artículo 136° del Código Tributario, establece que para interponer reclamación contra la Orden de Pago es requisito acreditar el pago previo de la totalidad de la deuda tributaria actualizada hasta la fecha en que realice el pago, excepto en los casos establecidos en el segundo y tercer párrafo del artículo 119°. De otro lado, el segundo párrafo inciso f) del artículo 119° del Código precitado dispone que: (...) tratándose de Órdenes de Pago y cuando medien otras circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente, la Administración Tributaria está facultada a disponer la suspensión de la cobranza de la deuda, siempre que el deudor tributario interponga la reclamación dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de notificada la Orden de Pago; y, el tercer párrafo establece que: (...) para la admisión a trámite de la reclamación se requiere, además de los requisitos establecidos en este Código, que el reclamante acredite.

En el TUO del Código Tributario, se observa que el procedimiento contencioso tributario se inicia con el recurso de reclamación ante la

Administración Tributaria y culmina con uno de apelación ante el Tribunal Fiscal. No obstante, si se entiende que el Tribunal Fiscal ostenta una función jurisdiccional. Luego, agotada la vía administrativa se puede recurrir al poder judicial mediante acción contencioso administrativa y el proceso constitucional tributario la que tienen su propia normativa paralela.

2.12.2 Aspecto Procesal del Derecho Tributario

En relación al estudio del aspecto procesal del derecho tributario, puede enfocarse desde dos perspectivas u ópticas jurídicas distintas: desde el punto de vista del derecho administrativo procesal y, desde el enfoque del derecho procesal tributario.

El derecho administrativo procesal va a tener como núcleo central de estudio el procedimiento administrativo que se lleva a cabo en la Administración Pública en general. A partir de ella se establece la existencia de dos subramas de esta disciplina jurídica, por un lado, el derecho administrativo procesal general que versa sobre el estudio del procedimiento administrativo tipo, común o general, a partir de la aplicación de disposiciones comunes o supletorias, y el derecho administrativo procesal especial, cuyo estudio y análisis radica en la normatividad particular a cada uno de los procedimientos administrativos especiales.

El procedimiento contencioso tributario es calificado como un procedimiento administrativo especial, los cuales no son únicamente los regulados en el Libro III del TUO del Código Tributario sino también aquellos que se encuentran en el resto de disposiciones y en leyes tributarias especiales, sean estos se encuentren vinculados o no con la determinación de la obligación tributaria, como son los siguientes: (i) Procedimiento Contencioso Tributario, (ii) Procedimiento

de Cobranza Coactiva, (iii) Procedimiento de Medida Cautelar, (iv) Procedimiento de tercería excluyente de propiedad y (v) Procedimientos no contenciosos.

2.13 Finalidad del Procedimiento Contencioso Tributario

En la relación jurídica tributaria sustantiva²² que vincula al deudor tributario con la Administración Tributaria suele suscitarse controversias derivadas de la expedición de actos administrativos que estos últimos emiten en el ejercicio regular de sus facultades conferidas de recaudación, de fiscalización y determinación, de sanción, y de cobranza, motivando que este conflicto de interés dé lugar al nacimiento de una nueva relación jurídica al que VILLEGAS denomina “relación jurídica procesal tributaria”.

Para VILLEGAS la relación jurídica tributaria principal es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.

La garantía que tienen los administrados (deudores tributarios) frente a la actuación de la actuación estatal fiscal que lesiona sus interés o derechos de índole tributario lo constituye el derecho a contradecir el acto de la Administración Tributaria a través de los denominados recursos, ante el mismo órgano administrador del tributo que la expidió o ante el superior jerárquico que, procesalmente recae en el Tribunal fiscal; denominándose procedimiento contencioso tributario que se desarrolla en sede administrativa.

Al respecto, podemos indicar que el procedimiento contencioso tributario, es el conjunto de actos administrativos que conducen a la solución de una

²² Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea.

controversia entre la Administración Tributaria y el deudor tributario; promovido por el éste último ante los órganos resolutores.

2.13.1 Etapas del Procedimiento Contencioso Tributario

En la doctrina existen dos tipos de control del accionar de la Administración tributaria:

- (i) El sistema de doble jurisdicción, en donde la controversia que puedan tener los administrados con la Administración Pública puede ser llevado ante los Tribunales dependientes del Poder Judicial.
- (ii) El sistema de jurisdicción única, en donde sea cual fuere la materia de la controversia existente entre las partes, y aun cuando alguna de ellas sea el propio Estado, siempre el conflicto se somete a resolución de tribunales dependientes del Poder Judicial.

En nuestro sistema tributario, el criterio adoptado es el de la doble vía o jurisdicción, esto es, una primera fase a la que se denomina administrativa, en la que el deudor tributario puede formular el reclamo correspondiente contra el acto administrativo ante el mismo órgano administrador del tributo que la expidió a efectos que reconsidere su actuación, y que además incluye el conocimiento en segunda y última instancia administrativa por su órgano colegiado denominado Tribunal Fiscal, en vía de apelación.

ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
Reclamación	Lo resuelve SUNAT
Apelación	Lo resuelve el Tribunal Fiscal

Los actos administrativos tributarios, como cualesquiera otros actos administrativos, al gozar de una presunción de legalidad son

generalmente ejecutorios, es decir, de inmediato cumplimiento. Esta presunción de legalidad es *iuris tantum*, lo que posibilita que puedan ser objeto de revisión. Su presunción de legalidad puede destruirse de oficio por la Administración o previa interposición de los oportunos recursos por los administrados.

Es así, que los órganos competentes dentro del procedimiento contencioso tributario para conocer y resolver las reclamaciones son los siguientes: por el gobierno nacional la SUNAT, por los gobiernos regionales sus propios órganos internos y por los gobiernos locales sus propios órganos internos.

Respecto a la autoridad que resuelve las apelaciones dentro del procedimiento contencioso tributario es el Tribunal Fiscal como última instancia administrativa, cuya resolución puede ser impugnar en la vía judicial por el contribuyente, por la SUNAT y por los gobiernos regionales y locales.

La competencia de los órganos antes descritos, es irrenunciable e improrrogable y no puede ser alterada por la sumisión de los interesados.

2.13.2 Actos de la Administración Tributaria

Actos Reclamables:

La decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas; los mismos que deben ser motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. Los actos que son susceptibles de ser reclamados por el deudor tributario son:

- **Resolución de Determinación**

Es el documento que emplea la Administración para hacer de conocimiento del deudor la existencia de una deuda tributaria a su cargo o de un saldo a su favor, como resultado de su proceso de fiscalización.

- **Resolución de Multa**

Es el documento mediante el cual se impone una sanción pecuniaria al deudor por haber cometido una infracción tributaria.

- **Orden de Pago**

Es el documento en virtud del cual la Administración exige que cancele la deuda tributaria originada al constatarse que una obligación se ha hecho exigible. Sólo procede emitir órdenes de pago en los casos establecidos en el artículo 78° del TUO del Código Tributario.

- **Resolución Ficta sobre recursos no contenciosos**

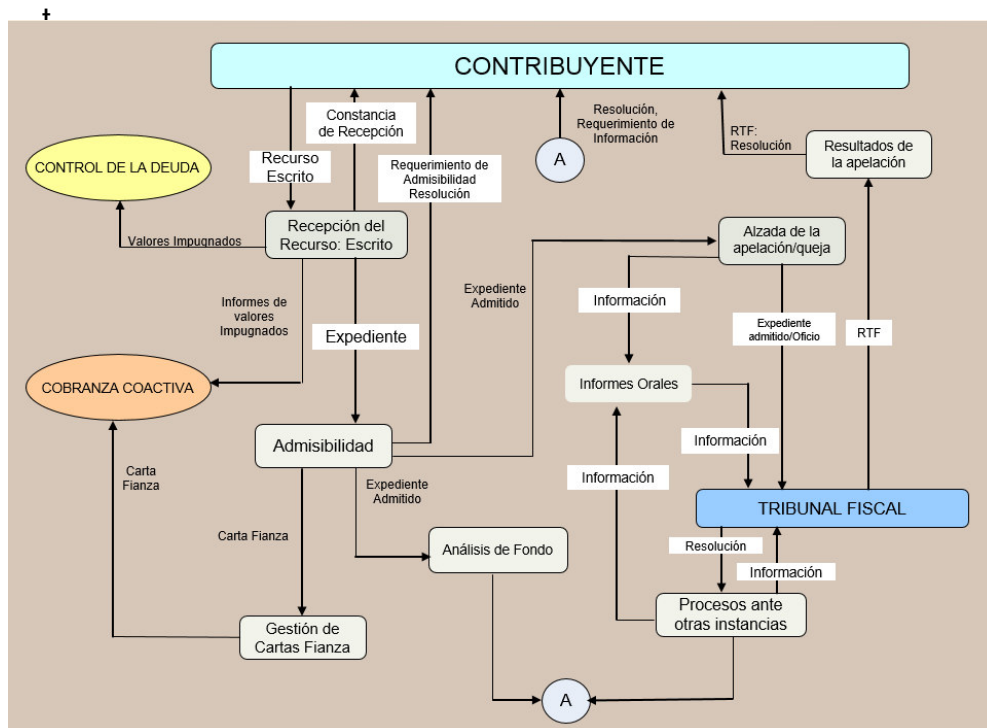
Es aquella que se origina en un “no hacer” por parte de la Administración Tributaria; es decir; en un “no pronunciamiento” que debe ser entendido como una denegatoria a un recurso interpuesto.

La misma que se puede originar dentro de los procedimientos no contenciosos.

Se refiere a los actos que están vinculados con la determinación de la deuda tributaria, entre ellos tenemos:

- Resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimientos u oficinas de profesionales y aquellas que sustituyan el cierre de establecimiento u oficinas o al comiso de bienes.

- Resoluciones con respecto a solicitudes de devolución.
- Resoluciones que declara la pérdida del fraccionamiento tributario.
- Actos que tenga relación directa con la determinación de la deuda



Administración Tributaria: Es la entidad facultada para la administración de los tributos señalados por ley. Son Órganos de la Administración: la SUNAT y los Gobiernos Locales.

Recurso de Reclamación: Es el que se interpone ante la misma fuente del acto administrativo que se supone lesionada o desconoce un derecho del administrado, a efectos de que considere nuevamente el asunto sometido a su pronunciamiento.

Admisibilidad: Es la etapa de la evaluación del recurso, en donde se revisa si el expediente cumple con los requisitos necesarios para su admisión a trámite. Considerándose como requisitos para su admisibilidad: que se encuentre dentro del plazo para presentar el expediente, escrito con los fundamentos de hecho y de derecho, Hoja de Información Sumaria, pago deuda tributaria no impugnada, pago del íntegro de la deuda tributaria reclamada de manera extemporánea o en

su caso la presentación de la respectiva Carta Fianza bancaria o financiera, presentación de reclamaciones contra resoluciones de diversa naturaleza, pago de Orden de Pago, entre otros.

Recurso de Apelación: Es el acto procesal cuyo objetivo es lograr que un órgano jerárquicamente superior a aquél cuya resolución se apela, revoque o modifique una resolución que se considera no ha logrado su propósito o la voluntad que realmente perseguía.

Apelación de Puro Derecho: Son las impugnatorias de puro derecho; es decir, en la que solo se discute el fundamento legal, respecto de los actos de la administración.

Recurso de Queja: Escrito que se presenta contra la Administración, cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario.

Procedimiento no Contencioso: Son las solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, las mismas que deben ser resueltas y notificadas dentro de un plazo de cuarenta y cinco días (45) hábiles. Las solicitudes resueltas por la Administración son apeladas ante el Tribunal Fiscal con excepción de las que resuelven las solicitudes de devolución, las mismas que son reclamables.

Tratándose de otras solicitudes no contenciosas, éstas se tramitarán de conformidad con la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos.

Demanda Contenciosa Administrativa: Agotada la vía administrativa, el deudor tributario o la Administración Tributaria, pueden interponer una demanda contenciosa administrativa contra la Resolución emitida por el Tribunal Fiscal, ante la Sala Competente de la Corte Suprema.

Acción de Amparo: Dícese de aquella acción de rango constitucional, que cautela todos los demás derechos reconocidos por la Constitución, cuando son vulnerados o amenazados por cualquier autoridad, funcionario o persona.

2.14 Proceso Contencioso Administrativo – Artículo 157° del TUO del Código Tributario

En segunda fase judicial cuya regulación procedimental está normada por el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 que Regula el proceso contencioso administrativo aprobado por el Decreto Supremo N° 013-2008-JUS²³ (en adelante TUO Proceso Contencioso Administrativo), que concordante con el Código Tributario establece que cuando se trata de una impugnación a resoluciones expedidas por el Tribunal Fiscal es competente en primera instancia la Sala Contenciosa Administrativa de la Corte Superior respectiva, resolviendo en vía de apelación la Sala Civil de la Corte Superior y en última instancia de Casación resuelve la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema.

Sala Contenciosa Administrativa de la Corte Superior	Sala Civil de la Corte Suprema	Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema
Primera Instancia	Segunda instancia	Casación

La Demanda Contencioso Administrativa constituye un mecanismo ordinario que se encuentra previsto por el ordenamiento constitucional peruano para poder lograr el control jurisdiccional de la actuación de los entes administrativos.

²³ Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067 de fecha 28.08.2008.

La Constitución Política, específicamente en su artículo 148° se establece que las resoluciones administrativas que causan estado²⁴ son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa. Se refleja así el control judicial de las actuaciones de la propia Administración Pública.

Es por ello que la Demanda Contencioso Administrativa constituye un proceso judicial (es decir de tipo jurisdiccional y no de naturaleza administrativa) que se tramita ante el Poder Judicial y en virtud del cual se pretende cuestionar una omisión o un tipo de exceso en el que haya incurrido la Administración Pública. Es por esta razón que la presente acción constituye un mecanismo de control jurídico de los actos emitidos por la Administración realizado por el Poder Judicial y solo procede una vez que se han finalizado las instancias o etapas de revisión administrativa y que, dentro del ámbito tributario en particular, procede básicamente contra las Resoluciones que hayan sido emitidas por el Tribunal Fiscal.

Conforme lo establece el artículo 1° de la TUO del Proceso Contencioso Administrativo, la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el **control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.**

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11° de la TUO en mención, tiene **legitimidad para obrar activa**²⁵ quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial²⁶ protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso. En este caso nos estamos refiriendo al propio contribuyente que se ve perjudicado con la emisión de una Resolución por parte del Tribunal

²⁴ Considerando que la Resolución es un acto administrativo, entiéndase que el acto que causa estado es aquel que por haberse seguido la vía administrativa hasta agotarla es susceptible de ser recurrida en vía contenciosa administrativa.

²⁵ La "Legitimidad para obrar activa" constituye una facultad que la Ley otorga a un determinado sujeto para que éste pueda ser parte en un proceso como demandante. Por oposición de términos, la "Legitimidad para obrar pasiva" denota a los sujetos que pueden ser demandados.

²⁶ Alude específicamente a la pretensión que el contribuyente sostiene que le favorece y que en algún modo se ha visto perjudicado por la actuación tanto de la de la Administración Tributaria como del Tribunal Fiscal, motivo por el cual recurre a la instancia judicial pertinente para que ésta ampare su derecho.

Fiscal que le es contraria a su pretensión y que desea revisar el pronunciamiento iniciado por su parte, una vez agotada la vía administrativa, en el Poder Judicial.

En consideración a lo esbozado, observamos pues que el administrado tendrá la garantía de recurrir al ámbito judicial, una vez que haya agotado la vía administrativa (representada por la SUNAT y el Tribunal Fiscal) y ejercer, por consiguiente, su derecho a la defensa y tutela jurisdiccional, lo cual es plena garantía de todo Estado de Derecho.

Por su parte, el segundo párrafo del artículo 11° del referido TUO del Proceso Contencioso Tributario, señala que *también tiene legitimidad para obrar activa la entidad pública facultada por ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos. La norma hace mención además que deberá existir la expedición previa de una resolución motivada en la que se indique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público, y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa.*

Como se puede apreciar, en el caso de la SUNAT existe normatividad que permite que esta entidad pueda plantear la demanda contenciosa administrativa. En efecto, es en virtud a lo dispuesto en el artículo 157° del TUO del Código Tributario que se le faculta a la SUNAT iniciar dicho proceso en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.²⁷

²⁷ Ley N° 27444

Artículo 10.- Causales de nulidad. Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: 1). La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias. 2). El defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, salvo que se presente alguno de los supuestos de conservación del acto a que se refiere el Artículo 14. 3). Los actos expresos o los que resulten como consecuencia de la aprobación automática o por silencio administrativo positivo, por los que se adquiere facultades, o derechos, cuando son contrarios al ordenamiento jurídico, o cuando no se cumplen con los requisitos, documentación o tramites esenciales para su adquisición. 4). Los actos administrativos que sean constitutivos de infracción penal, o que se dicten como consecuencia de la misma.

2.14.1 El Código Procesal Civil: La Doctrina Jurisprudencial inmersa en los Plenos Casatorios

Al revisar el texto del Código Procesal Civil, observamos que en el artículo 400º se recoge la figura jurídica de los precedentes de observancia obligatoria. El texto de dicho artículo es el siguiente:

Artículo 400.- Precedente judicial

La Sala Suprema Civil puede convocar al pleno de los magistrados supremos civiles a efectos de emitir sentencia que constituya o varíe un precedente judicial.

La decisión que se tome en mayoría absoluta de los asistentes al pleno casatorio constituye precedente judicial y vincula a los órganos jurisdiccionales de la República, hasta que sea modificada por otro precedente.

Los abogados podrán informar oralmente en la vista de la causa, ante el pleno casatorio.

El texto íntegro de todas las sentencias casatorias y las resoluciones que declaran improcedente el recurso se publican obligatoriamente en el Diario Oficial, aunque no establezcan precedente. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad."

2.15 Derecho Procesal Constitucional - El Tribunal Constitucional en el Perú

El Tribunal Constitucional es el órgano supremo de control e interpretación de la constitucionalidad; en ese sentido, vigila que las leyes, órganos del Estado y los particulares no vulneren lo dispuesto en la Constitución Política del Perú. En ese rol, es el Tribunal Constitucional quien resuelve en última instancia los procesos constitucionales, mecanismos establecidos para garantizar la primacía de la Constitución y la vigencia efectiva de los derechos constitucionales. Al resolver un procedimiento constitucional y

emitir una sentencia, el Tribunal Constitucional puede expresar en ella, que la misma, o una parte de ésta, constituye precedente vinculante.

Un precedente vinculante es aquel precepto que se extrae de un caso particular y concreto, y que se convierte en una regla general. Por ello, los poderes públicos y las cortes judiciales están obligados a aplicar dicha regla cuando resuelvan casos similares al caso resuelto por el Tribunal Constitucional que dio origen al precedente vinculante.

Existen dos principios jurídicos que sustentan la existencia de los precedentes vinculantes y hacen evidente su especial relevancia; éstos son: el principio de seguridad jurídica y el principio de igualdad.

En relación al principio de seguridad jurídica, el precedente vinculante busca que haya predictibilidad respecto a cómo resolverán los jueces casos similares al caso que originó el precedente vinculante; por su parte, en relación al principio de igualdad, el objeto de establecer un precedente vinculante radica en que casos similares, al caso del cual se extrajo el precedente vinculante, no sean resueltos aplicando e interpretando la norma constitucional de manera distinta a lo dispuesto en dicho precedente. Ambos principios apuntan a la estabilidad del sistema judicial y al bienestar de la ciudadanía.

En el Perú el Tribunal Constitucional es el Órgano de control de la constitucionalidad, es autónomo e independiente. (Art. 202° de la Constitución Política del Perú, Artículo 1° Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 28301) lo cual significa que al Tribunal Constitucional se le ha confiado la defensa del principio de supremo constitucional, contra las leyes o actos de los órganos del Estado que pretendiesen socavarlo; interviene para restablecer el respeto a la Constitución en general y de los derechos constitucionales en particular la misma que ejerce fundamentalmente a través de las acciones de inconstitucionalidad, pero además, a través de los recursos extraordinarios en procesos de habeas

corpus, **amparo**, habeas data y acción de cumplimiento y, a través de los conflictos de competencia y de atribuciones.

Es autónomo e independiente porque en el ejercicio de sus atribuciones no depende de ningún órgano constitucional. Se encuentra sometido solo a la Constitución y a su Ley Orgánica.

Los órganos constitucionales del país son: El Poder Ejecutivo, El Poder Legislativo, El Poder Judicial, el Consejo Nacional de la Magistratura, el JNE, el Sistema Electoral, el Ministerio Público, la Defensoría del Pueblo.

El Tribunal se compone de siete miembros elegidos por el Congreso de la República por un periodo de cinco años, sus atribuciones están fijadas en el artículo 202º de la Constitución Política, según el cual, el Tribunal resuelve:

- Las acciones de inconstitucionalidad.
- Los recursos extraordinarios en última instancia, en los procesos de habeas corpus, amparo, habeas data y de cumplimiento.
- Los conflictos constitucionales de competencia, o de atribuciones.
- La Constitución los denomina en su artículo 200º como "Acciones de Garantía, sin embargo, desde un punto de vista más estricto y científico procesal, se trata de procesos constitucionales, que en nuestro ordenamiento procesal constitucional son siete:
 - Proceso de Habeas Corpus
 - **Proceso de Amparo**
 - Proceso de Habeas Data
 - Proceso de Cumplimiento (acción de cumplimiento)
 - Proceso de Inconstitucionalidad (acción de inconstitucionalidad)
 - Proceso de Acción Popular
 - Proceso de Conflicto de competencia o de atribuciones (Art. 202º, inc. 3 de la Constitución).

Clasificación de los procesos constitucionales:

En atención al objeto de protección de cada uno de ellos, existen tres clases de procesos constitucionales:

- Procesos de tutela de derechos.- Tienen por objeto la tutela jurisdiccional de los derechos constitucionales y son los siguientes: proceso de habeas corpus, amparo, habeas data y proceso de cumplimiento (acción de cumplimiento).
- Procesos de control normativo.- Tienen por objeto proteger jurídicamente la primacía de la Constitución respecto a las normas que tienen rango de Ley, en el caso del proceso inconstitucionalidad, y de la primacía de la Constitución y de la ley respecto al resto de normas de jerarquía inferior a la ley, en el caso del proceso de acción popular. En ambos procesos, es el orden jerárquico de las normas (principio de jerarquía de las normas) de nuestro sistema jurídico el que constituye el objeto de protección de esta clase de procesos.
- Proceso de conflicto competencial.- Tiene por objeto la protección de las competencias que la Constitución y las leyes orgánicas atribuyen a los poderes del Estado, órganos constitucionales y a los gobiernos regionales y locales (municipalidades). Esta comprendido por el proceso de conflictos constitucionales o de atribuciones.

El Tribunal Constitucional tiene competencia exclusiva para conocer los procesos de inconstitucionalidad (acción de inconstitucionalidad) y el proceso de conflicto de competencia y/o de atribuciones. En los procesos de tutela de derechos (habeas corpus, amparo, habeas data y de cumplimiento) conoce solamente en última instancia a través del denominado recurso extraordinario, pues la primera y segunda instancia se sustancian ante el Poder Judicial a través de sus Juzgados y Cortes competentes.

El Poder Judicial tiene competencia exclusiva para conocer el proceso Constitucional de acción popular y los procesos de tutela derechos en primera y segunda instancia.

2.15.1 Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237 Artículo VII – Precedente

Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta.

En este tipo de Sentencias se advierten dos exigencias legales para la fijación del precedente vinculante: (a) que la sentencia del tribunal tenga la calidad de cosa juzgada y (b) que el colegiado fije cuál de los fundamentos, principios o criterios de su sentencia son obligatorios.

En cuanto a los precedentes jurisdiccionales del Poder Judicial en nuestra materia, debe tenerse en cuenta lo prescrito por el Artículo 37° del TUO de la Ley N° 27584 que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS²⁸.

²⁸ Artículo 37.- Principios jurisprudenciales

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el Diario Oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad.

De otro lado, se incorpora la exigencia que el Juez debe ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.

2.15.2 Procesos Constitucionales Relacionados con el Procedimiento Contencioso Tributario

Proceso de Amparo

La Acción de Amparo es una acción de garantía constitucional que procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza cualquier derecho reconocido por la Constitución (Artículo 200° inc. 2); que no sea la libertad individual - protegido por la acción de Habeas Corpus; la misma que se ejerce con la finalidad de reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación del derecho según lo establecido en el artículo 1° de la Ley 23506.

Se interponen cuando violen o amenacen derechos no contemplados en la acción de Hábeas Corpus, por ejemplo: cuando violen nuestro domicilio (entren e nuestra casa sin nuestro permiso); cuando atenten contra nuestra libertad de trabajo (nos obliguen e trabajar para alguien); cuando pretenden restringir nuestra libertad de contratación (nos obliguen a contratar con una persona que queremos) o de empresa (nos denieguen un permiso para instalar una industria); cuando violen nuestro derecho de propiedad (el Estado o una persona pretendan apropiarse de nuestra propiedad), etc.

Ámbito tributario

Lo interpone el afectado, su representante, o el representante de la entidad afectada. En caso de ser imposible la presencia física del afectado, puede ser ejercida por una tercera persona y, por cualquiera, cuando se trata de violación o amenaza de violación de derechos constitucionales de naturaleza tributaria.

Son competentes para conocer de la Acción de Amparo, los Jueces de Primera Instancia en lo Civil o los Jueces de Trabajo si la Acción de

Amparo corresponde a un derecho de naturaleza laboral, del lugar donde se afectó el derecho o donde se cierne la amenaza, o donde tiene su domicilio el autor de la infracción o amenaza, a elección del demandante. En los lugares donde no hubiese Juzgados Especializados, es competente el Juez Mixto.

Si la violación o amenaza se origine en un mandato judicial, son competentes la Sala Civil, Laboral o Mixta de la Corte Superior de Justicia respectivo, quien encarga el trámite a otro Juez Especializado de Primera Instancia, según el caso.

Hay un plazo de 60 días, desde que se produjo la violación o amenaza del derecho para interponerlo. Puede ser escrita o verbal.

Las consecuencias en forma general son las reponer las cosas al estado anterior a la violación o amenaza a mi derecho protegido por esta acción.

2.15.3 Esquema del Derecho Procesal

	DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL	DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO	
		VÍA ADMINISTRATIVA	VÍA JUDICIAL O CONSTITUCIONAL
Contenido	Los procedimientos tributarios vinculados al: <ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento de determinación y declaración del tributo. • Procedimiento de gestión. • Procedimiento de inspección o fiscalización tributaria. 	Los procedimientos tributarios de resolución de conflictos en la vía administrativa: <ul style="list-style-type: none"> • Procedimiento de cobranza coactiva. • Procedimiento no contencioso. • Procedimiento contencioso tributario. 	Los procesos tributarios de resolución de conflictos en la vía judicial: <ul style="list-style-type: none"> • Proceso contencioso administrativo. • Proceso constitucional tributario. • Proceso penal tributario.
Finalidad	Regular la actuación administrativa y de los particulares, conducentes a determinar y a hacer efectiva la aplicación de los tributos.	Revisión procedimental de las actuaciones administrativas en materia tributaria.	Revisión procesal de las actuaciones administrativas en materia tributaria.
Tipo de acto jurídico	Procedimental	Procedimental	Procesal

Cabe mencionar que del Derecho Procesal Tributario se desprende que los procedimientos tributarios agotan la vía administrativa y continua la vía judicial, complementándose de tal forma en todo un proceso tributario, en el cual el procedimiento solo es parte.

Respecto de las sentencias del Tribunal Constitucional, veamos aquí los considerandos 42 y 43 de la STC N° 3741-2004-AA/TC:

"42. La incorporación del precedente constitucional vinculante, en los términos en que precisa el Código Procesal Constitucional, genera por otro lado, la necesidad de distinguirlo de la jurisprudencia que emite este Tribunal. Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, N° 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos. La jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo".

"43. Por otro lado, con objeto de conferir mayor predecibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que "Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando asilo exprese la Sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo (...)". De este modo, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la

característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto”.

STC N° 374 1-2004-AA/TC (f. 43)

“Por otro lado, con objeto de conferir mayor predecibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que “Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la Sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo (...)”. De este modo, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto”.

Expediente N.º 02724-2007-PA/TC.

En el presente caso se analiza la Acción de Amparo contra normas tributarias - Aplicación del Principio de Legalidad. – **Ver ANEXO VII – 7.3**

Mediante sentencia del Tribunal Constitucional publicada el 11 de setiembre de 2009 en el diario El Peruano, se ha resuelto declarar *fundada la demanda de amparo llevada mediante expediente N.º 02724-2007-PA/TC. En consecuencia se declara inaplicable al demandante el artículo 2 del Decreto Supremo N° 093-2005-EF por no cumplir con el principio de legalidad, debido a que mediante esta norma reglamentaria se ha creado un nuevo hecho generador al haberse*

incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se ha modificado elementos esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

Asimismo, la presente sentencia, recalca el hecho que no es necesario agotar la vía previa cuando la vulneración al derecho fundamental se produce en virtud de una norma.

2.16 La Jurisprudencia

La jurisprudencia es el conjunto de resoluciones emitidas por el supremo tribunal o máxima instancia, cuyo parecer o sentido de resolución es reiterado y uniforme implica la existencia de una serie de principios y doctrinas o normas generales, que se han deducido de la repetición uniforme de fallos judiciales y que sirven para orientar la decisión de casos similares.

2.16.1 Definición etimológica Término “Jurisprudencia”

Al remontarnos al sentido etimológico del vocablo “jurisprudencia”, observaremos que está conformada por dos vocablos latinos, el primero es “juris” y el segundo es “prudentia” y la unión de ambos significa pericia en el Derecho, saber o conocer Derecho o contar con sabiduría en Derecho. Desde ya debemos mencionar que si solo nos quedamos con esta definición estaríamos solo en el terreno de la filosofía y lo que procuramos es realmente alcanzar una definición, la cual nos permita poder identificar el contenido y averiguar la funcionalidad del término jurisprudencia. En la actualidad este tipo de definición etimológica ha perdido vigencia.

Definición en la doctrina nacional

Consideramos prudente efectuar una revisión del término “jurisprudencia” en la doctrina. Así, dentro de la doctrina nacional podemos consultar a LARA MARQUEZ quien manifiesta que el término “*jurisprudencia*” es “... *el criterio vinculante depurado del cúmulo de resoluciones mediante un proceso de análisis y síntesis, proceso éste que es adicional y distinto a la mera labor resolutoria que permite ordenar, sistematizar y formular los principios jurisprudenciales a que da lugar la referida confluencia de resoluciones*”²⁹.

Esta definición alude a una especie de identificación de selección de las resoluciones que fueron emitidas bajo criterios semejantes y que permiten uniformar los principios contenidos en ellas y que además sirvan de guía, a través de un complejo proceso de sistematización.

Definición en la doctrina extranjera

Al revisar el término “jurisprudencia” en la doctrina extranjera podemos encontrar que según REALE dicho término constituye “... *la forma de manifestación del Derecho que se realiza a través del ejercicio de la jurisdicción, en virtud de una sucesión armónica de decisiones de los tribunales*”³⁰. Del texto nos percatamos que se trata de una definición más sencilla en donde para el autor prima una idea de permanencia de aquellas decisiones emitidas por los órganos encargados de impartir justicia.

²⁹ Lara, J. (2006). La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal - Artículo publicado en el Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Lima: Palestra.

³⁰ Reale, M. (1984). Introducción al Derecho. Madrid: Pirámide S.A.

2.16.2 La Jurisprudencia considerada una Fuente Del Derecho

El vocablo “Fuente del Derecho” permite apreciar a todas aquellas formas de origen social y político que son aceptadas y respecto de las cuales se produce el nacimiento de la normatividad legal dentro del mundo jurídico.

Dentro del mundo tributario se requiere de una serie de interpretaciones para poder descubrir el verdadero sentido de una norma. Tengamos presente que la legislación tributaria no es sencilla de entender en la mayor cantidad de casos y esa aparente dificultad puede originar algunos problemas, ya sea a nivel de la interpretación de las normas, como también en el caso de la aplicación de la mencionada normatividad, siendo necesario por ello que se aplique la jurisprudencia.

De este modo la jurisprudencia adquiere la importancia debida no solo en el ámbito tributario sino en cualquier rama del Derecho, toda vez que a través de ella se logra una mejor aplicación del Derecho a las situaciones concretas que se presenten.

Sin embargo es en materia fiscal donde la jurisprudencia cobra una especial importancia, tal como lo puntualiza el profesor RUBIO CORREA señala que *“La jurisprudencia tiene importancia porque es una Fuente del Derecho que crea contenidos jurídicos para casos futuros análogos. Bien se sabe que no hay dos casos exactamente iguales, aunque sí pueden tener un parecido sustancial. Cuando esto ocurre estamos ante la analogía y es cuando la jurisprudencia dictada a casos similares anteriores, adquiere una gran importancia para resolver el nuevo caso, debido a que será razonable que los jueces resuelvan*

ahora como resolvieron antes si lo sustancial es similar. A esto se llama equidad y la administración de justicia debe ser equitativa.”³¹

Cabe precisar que la utilización de la jurisprudencia resulta fundamental para que el Estado de Derecho puede existir y se mantenga, ello porque se otorga un contenido al sistema jurídico de un determinado país. Del mismo modo, se crea un clima de seguridad jurídica, necesario en todo sentido, al existir ciertos mecanismos que hacen predecible el parecer de la Administración de Justicia, precisamente por la figura del precedente.

En otro comentario RUBIO CORREA detalla que “... *la jurisprudencia puede tener un rol normativo adicional en el Derecho que es el de precedente vinculatorio Para casos futuros en el sentido de que, cuando estamos ante circunstancias similares a las anteriores ya resueltas, la resolución posterior debe ajustarse a los términos de lo resuelto anteriormente para dicho caso*”.

Cuando se hace referencia que la jurisprudencia es una Fuente del Derecho, en realidad se estaría determinando que los jueces o los pares de estos en la justicia administrativa –vocales del Tribunal Fiscal- efectúen una interpretación de la legislación vigente y esta sirva de sustento para futuro casos en los cuales se deba aplicar criterios relacionados.

En este orden de ideas podemos afirmar que la jurisprudencia puede tener hasta dos variantes:

- a) JURISPRUDENCIA “UNIFORME” será aquella en la cual las decisiones se pronuncian en un mismo sentido y de manera reiterada.

³¹ Rubio, M. (2009). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima edición aumentada.

Este tipo de pronunciamientos al ser reiterativos induce al operador del Derecho a poder apreciar la tendencia del pronunciamiento, otorgándole una especie de “conocimiento” para identificar las posibles líneas de pensamiento de los jueces o sus similares en el ámbito administrativo.

Uno de los principales temas en el estudio de la administración de justicia es hacerla predecible, es decir, poder decidir con antelación cómo es previsible que los que los tribunales resuelvan un problema determinado. En esos casos, las resoluciones previas, si están debidamente fundamentadas, pueden ayudar grandemente a la predictibilidad y eso da seguridad al que tendría la razón y, porque no decirlo, puede desalentar procesos que quisieran jugar a la aventura de ganar pues se sabrá cuál es el sentido de la jurisprudencia sobre la materia.

- b) JURISPRUDENCIA “CONTRADICTORIA”, es aquella emitida por los tribunales, sean administrativos o jurisdiccionales, pero con una diferencia, que las resoluciones o sentencias son dictadas en distintos tiempos pero de una manera diferente que las anteriores emitidas.

Sobre el valor de la jurisprudencia RUBIO CORREA señala que cuando menciona que *“El uso de la jurisprudencia como precedente obligatorio es importante porque el juez hace una labor creativa al aplicar el enunciado general de una norma al caso concreto. Es un proceso en el cual se determina lo indeterminado, creando una solución donde antes no la había, en ejercicio de una de las tres grandes potestades reconocidas en el Estado moderno”*³².

La Jurisprudencia es una fuente del Derecho pero no porque la normatividad legal lo señale sino por la propia esencia de la

³² Rubio, M. (2009). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima edición aumentada.

jurisprudencia, ya que esta no “*es ajena a nuestro sistema, porque el mismo derecho romano es obra de pretores antes que de legisladores y además porque la jurisprudencia no requiere del mandato de la Ley para adquirir el calor de fuente de derecho, toda vez que aunque la ley no lo diga la jurisprudencia será fuente de derecho, si en el ejercicio regular de la función de resolución de controversias sea a nivel administrativo o judicial, se subsanan lagunas, se formulan interpretaciones novedosas, se configuran principios jurisprudenciales, que luego son aplicados uniforme y reiteradamente. Por lo demás, la jurisprudencia adquiere el carácter de fuente de derecho por la fuerza de su razonamiento, por su constancia y por su capacidad de generar adhesiones y no por el mando de ninguna norma externa*”³³.

Recordemos que la Jurisprudencia permite la formación de los denominados “precedentes”, los cuales constituyen los “... *criterios interpretativos que han sido usados por otros órganos judiciales en la resolución de casos iguales al que se enfrenta el órgano de la referencia. Por tanto, no todo lo que aparece en la fundamentación de una decisión puede constituir un precedente.*”

Para la materia tributaria, la jurisprudencia está manifiestamente establecida como fuente del derecho tributario por la norma III del Título Preliminar del TUO del Código Tributario si bien está claro que conformarán esta fuente del derecho las sentencias del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial (normalmente, resoluciones que resuelven acciones contenciosas administrativas y acciones sobre garantías constitucionales), por disposición del propio código tributario se extiende tal naturaleza a las resoluciones del tribunal administrativo tributario (jurisprudencia administrativa o, como algunos prefieren denominar a estas resoluciones, precedentes administrativos).

³³ En el hipotético caso que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario no considere a la Jurisprudencia como Fuente del Derecho, ello no le suprime la posibilidad de tener tal calidad ya que la jurisprudencia permite mantener vivo al Derecho al aplicarlo a situaciones que el legislador no hubiere previsto al crear la normatividad, de allí su importancia

El artículo 154° del TUO del Código Tributario ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria (y para los propios vocales del tribunal fiscal) las resoluciones del tribunal fiscal emitidas de acuerdo a lo establecido por sus artículos 102°, 154° y 170° del citado Código.

Las demás resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en lo tributario en nuestro país, aunque no tienen el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la administración tributaria (y por tanto podrían no ser consideradas en estricto como fuente del derecho tributario), habitualmente sirven como referencia de actuación e interpretación para la administración tributaria, para el propio tribunal y para los deudores tributarios.

El Tribunal Constitucional en la STC N° 047-2004-AI/TC (FJ. 34) señalaba al respecto que *"en nuestro sistema jurídico la jurisprudencia también es fuente de derecho para la solución de los casos concretos, obviamente dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente"*, y agregaba más adelante (FJ. 36) *"que la jurisprudencia es una fuente de derecho que también tiene un fundamento constitucional a través de los órganos jurisdiccionales que la producen. Asimismo, que la labor interpretativa que realizan todos los jueces, inherente a tal función, es la razón de ser de la actividad jurisdiccional, en sede constitucional u ordinaria, y que tiene su fundamento en el principio de independencia consagrado por la Constitución en sus artículos 139°, inciso 2 (Poder Judicial) y 201° (Tribunal Constitucional). Sin la interpretación la actividad de los jueces estaría condenada al fracaso, pues la Constitución y la ley no pueden prever todos los casos posibles que presenta la realidad según cada época"*.

2.16.3 Nuestro Sistema Considera la Figura del Precedente de Observancia Obligatoria

Dentro de nuestra tradición y cultura jurídica ligada además al desarrollo del Derecho en nuestro país, existe una mención mínima respecto al tema de la utilización del precedente de observancia obligatoria.

Pese a lo manifestado anteriormente, es posible encontrar en la legislación positiva una mención a la utilización del precedente al momento de resolver determinados casos, nos estamos refiriendo a las siguientes normas:

RTF N° 08398-4-2015 el Tribunal Fiscal señala que. (...) en cuanto a lo resuelto por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 670-2005-PA/TC, cabe señalar que dicha sentencia no resulta aplicable al estar referida a un proceso de amparo de un contribuyente distinto, cuyas disposiciones se aplican a dicho caso en concreto.

2.16.4 El Principio de Predictibilidad - Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444

La Ley N° 27444 aprobó en el año 2001 La Ley del Procedimiento Administrativo General y recoge en la Norma IV de su Título Preliminar a los Principios que se aplican al Procedimiento Administrativo, dentro de los cuales ubicamos al Principio de Predictibilidad.

Según este Principio, la Administración debe brindar a los administrados o a sus representantes una información que tenga las características de ser veraz, completa y confiable respecto de cada trámite, de tal manera que el administrado pueda tener conocimiento

con cierta anticipación acerca de la certeza sobre cuál será el resultado final que se obtendrá. Dicho de otro modo, que el administrado tenga la capacidad de poder predecir o de conocer acerca de la posible solución o resultado final que le ofrezca la Administración frente a un planteamiento que él efectuó.

Si el administrado tiene ciertos indicios y certeza de cómo se pronunciará la Administración Pública con anticipación frente a determinados casos o procedimientos, esta información servirá para poder tomar la decisión de ejercer la opción para iniciar o no un determinado procedimiento. Esta capacidad de predicción se puede dar al revisar los pronunciamientos de la Administración frente a casos similares, lo que en buena parte significa que se crea una especie de uso de precedentes.

En ese mismo sentido, es la propia Ley del Procedimiento Administrativo General que en el artículo VI del Título Preliminar ha recogido la institución del Precedente Administrativo.

Las reglas de aplicación del precedente administrativo se pueden apreciar a continuación:

1. Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la Ley N° 27444.
2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificadas si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no

podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.

3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

Al Principio de Predictibilidad se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo como el Principio de Seguridad Jurídica, también se le conoce como el Principio de Certeza, estas coincidencias también saltan a la vista por la simple comparación de las equivalencias idiomáticas de las palabras “certeza” y “seguridad jurídica”.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

Este principio busca que los administrados sean capaces de conocer con cierta capacidad de predicción la posible solución que le dará la Administración en la resolución de su caso.

Sentencia CAS. N° 12754-2014 – LIMA

Emitida por la Corte Suprema de Justicia de la Republica Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente señala que la **Seguridad Jurídica** *no está reconocida expresamente por nuestra Carta Magna, sin embargo interpreta que es un principio que forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. Agrega que la predecibilidad de las conductas -hace énfasis en las de los poderes públicos- frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Citando al Tribunal Constitucional español, remarca que la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho". Este principio no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal. Concluye que la seguridad jurídica es un principio implícito todo nuestro ordenamiento y en la Constitución Política del Estado se concretiza en el artículo 2 inciso 24 parágrafos a) y d) e inciso 3 del artículo 139°. En tal virtud, **se encuentra claramente establecido que el principio de seguridad jurídica es de orden constitucional y su vulneración por parte del Estado, implica la comisión de actos arbitrarios en perjuicio del derecho e interés de los administrados** (resaltado nuestro).*

Asimismo señala que con respecto al **Principio de predictibilidad**, en la Ley de Procedimiento Administrativo General N° 27444, Título Preliminar, artículo IV numeral 1.15 se dispone que *por el principio de*

predictibilidad, la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá; (...). Deviene en manifiesto que el principio de predictibilidad beneficia a todas las personas y administrados, contribuye a la reducción de la carga procesal, reduce la discrecionalidad en las decisiones judiciales y/o administrativas contribuyendo a evitar la arbitrariedad, la corrupción, coadyuva a la celeridad procesal, favorece el derecho fundamental a la igualdad, genera confianza de los administrados en los actos de la Administración Pública y en su caso contribuye a mejorar la imagen del Poder Judicial ante la comunidad en general. En realidad, es una exigencia derivada de la seguridad jurídica que el administrado pueda conocer con certeza como transcurre y concluye un trámite o procedimiento o qué cosa constituye una infracción a fin de que tenga plena conciencia de qué está prohibido y qué está permitido. Atendiendo a ello, una gobernanza o buen gobierno administrativo se basa en un gobierno o administración pública que realice sus tareas no sólo con el ánimo de cumplir la norma, sino que canalice adecuadamente el servicio al ciudadano, mediante políticas que hagan más fácil y sencilla su vida, y que además les prevengan de sufrir consecuencias negativas mediante procedimientos ágiles y sencillos. Una de estas variantes es la predictibilidad de la acción administrativa es decir, que la Administración ilustre adecuadamente a los ciudadanos respecto al ámbito de la acción administrativa, y que permita que los ciudadanos conozcan, en forma predecible cómo funcionará la administración. A partir de ello el administrado al tener consciencia de tales prohibiciones, encauzará su conducta hacia el cumplimiento de la ley y se evitarán consecuencias gravosas no sólo para él, sino para la propia Administración.

EXP N ° 03950 2012-PA/TC

En virtud del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición Final de la Ley N.º 28301, Orgánica del Tribunal Constitucional, las sentencias expedidas por Tribunal Constitucional, en razón de su efecto vinculante de sus decisiones, genera la obligación inmediata de todo poder público de inaplicar las decisiones de otro órgano estatal que representen una interpretación contraria a los criterios establecidos en las sentencias del Tribunal Constitucional, sustentándose en lo siguiente:

El principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales y su relación con la doctrina jurisprudencial vinculante

El principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales en cuanto a que el principio de seguridad jurídica implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio de los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho salvo justificada y razonable diferenciación. Así, la finalidad de esta exigencia funcional no es otra que la contribución en la fundamentación del orden constitucional y el aseguramiento de la realización de los derechos fundamentales. Si bien el principio constitucional de seguridad jurídica no se encuentra reconocido expresamente en la Constitución, ello no ha impedido a este Tribunal reconocer en él a un principio constitucional implícito que se deriva del Estado constitucional de derecho (artículos 3º y 4.3 de la Constitución). Ahora bien, no cabe duda de que esta exigencia constitucional de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales se ve concretizada con la denominada doctrina jurisprudencial constitucional, la que sólo se tendrá por cumplida si se respetan tales decisiones.

Por doctrina constitucional, según la sentencia recaída en el Exp. N.º 04853-2004-AA/TC\, FJ 15, debe entenderse: a) *las interpretaciones de*

la Constitución realizadas por este Colegiado, en el marco de su actuación a través de los procesos, sea de control normativo o de tutela de los derechos fundamentales; b) las interpretaciones constitucionales de la ley, realizadas en el marco de su labor de control de constitucionalidad. En este caso, conforme lo establece el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, una ley cuya constitucionalidad ha sido confirmada por el Tribunal no puede ser inaplicada por los jueces en ejercicio del control difuso, a menos, claro está, que el Tribunal sólo se haya pronunciado por su constitucionalidad formal; c) las proscripciones interpretativas, esto es, las "anulaciones" de determinado sentido interpretativo de la ley realizadas en aplicación del principio de interpretación conforme a la Constitución. Se trata en este supuesto de las sentencias interpretativas, es decir, las que establecen que determinado sentido interpretativo de una disposición legislativa resulta contrario a la Constitución, por lo que no debe ser usado por los jueces en el ejercicio de la función jurisdiccional que les corresponde.

Con lo anterior, queda claro para este Tribunal que el principio de predictibilidad y certeza de las decisiones judiciales se ve seriamente afectado, siendo no menos evidente la afectación del derecho a la igualdad en la aplicación del derecho allí donde en el ordenamiento jurídico se producen dos o más interpretaciones dispares (que en ocasiones son forzadas, distorsionadas y antojadizas) en torno al sentido de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, establecida en virtud del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición Final de la Ley N.º 28301, Orgánica del Tribunal Constitucional, o simplemente, cuando se omite o inobserva deliberadamente la aplicación de dicha doctrina jurisprudencial. En consecuencia, en situaciones en las cuales el principio de seguridad jurídica se vea afectado por la existencia de una disparidad de criterios interpretativos en torno al sentido de la doctrina jurisprudencial o se produzca la inaplicación de la misma, este Tribunal

está llamado a reparar dicha afectación, pues así lo exige no sólo el mencionado principio constitucional, sino también la supremacía interpretativa que ostenta este Colegiado.

De otra parte, no escapa a la consideración de este Tribunal que, si bien es cierto que las sentencias expedidas por este Tribunal en los procesos de tutela de derechos no pueden invalidar retroactivamente las interpretaciones de otros poderes públicos que, no obstante ser disconformes con las interpretaciones vinculantes establecidas en aquélla, ostenten la calidad de cosa juzgada, no lo es menos que, en virtud del artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición Final de la Ley N.º 28301, Orgánica del Tribunal Constitucional, antes reseñadas, las sentencias expedidas por este Tribunal en el marco de tales procesos, en razón de su efecto vinculante, generan la obligación inmediata de todo poder público de inaplicar las decisiones de otro órgano estatal que representen una interpretación contraria a los criterios establecidos en las sentencias del Tribunal Constitucional.

2.16.4.1 Precedentes

Los precedentes son una manifestación del principio de predictibilidad, son actos con relevancia jurídica que proyectan efectos jurídicos hacia el futuro condicionando el comportamiento de distintos sujetos en casos similares

Los órganos resolutores (judiciales y administrativos) deben aplicarlos en casos similares (cuestiones de hecho y de derecho idénticas), no pudiendo apartarse de los mismos, salvo exista una debida fundamentación.

Expediente N° 0016-2002-AI/TC - Fundamentos de los Precedentes-Seguridad Jurídica.

El Tribunal Constitucional señala: *“El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (...) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad (...) la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál a ser la actuación del poder en aplicación del Derecho”.*

Expediente N° 5970-2006-PA/TC) - Derecho a la igualdad.

El Tribunal Constitucional señala: *“El derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicables por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.”*

Ventajas:

- *Seguridad Jurídica e Igualdad.*
- *Se proscribe la arbitrariedad: reducción de la discrecionalidad.*
- *Descarga Procesal: se desalienta el inicio de procedimientos infructuosos.*
- *Celeridad en la resolución de los casos.*
- *Confianza y credibilidad institucional.*
- *Reducción de costos: tanto para las partes como para la sociedad.*
- *Impacto positivo en la recaudación fiscal.*

2.16.5 El Código Tributario: La Jurisprudencia de Observancia Obligatoria

El artículo 154° del TUO del Código Tributario, el Tribunal Fiscal (máxima instancia administrativa en materia Tributaria) puede emitir Resoluciones que tengan efecto vinculante. Estas resoluciones deben reunir necesariamente dos requisitos:

1. Deben interpretar de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
2. Deben aplicar las normas de mayor jerarquía, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 102° del Código Tributario

En caso se cumplan los requisitos antes señalados, las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal podrán ser consideradas como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

El propio Tribunal Fiscal es quien establece los criterios sobre los cuales un pronunciamiento adquiere la calidad de Observancia Obligatoria. Para ello es necesario que exista un Acuerdo de Sala Plena, el cual busca uniformizar la jurisprudencia en las materias de su competencia, en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el numeral 6) del artículo 101° del Código Tributario. El precedente aprobado debe publicarse en el Diario Oficial “El Peruano” y señalar de manera expresa que se trata de un precedente de observancia obligatoria de acuerdo a lo prescrito en el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

RTF N°s. 178-5-2001, 3344-4-2002, 1501-3-2003, 6826-2-2003 y 7537-3-2007, entre otras), el Tribunal ha establecido que *la resolución del*

Tribunal Fiscal dictada con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que interpreta de modo expreso y con carácter general una norma, tiene tal fuerza que rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la norma interpretada

2.16.6 El Código Procesal Constitucional: La Figura Del Precedente

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237 del 31.05.2004, analizada en el RUBRO: DERECHO PROCESAL CONSTITUCIONAL.

Código Procesal Civil

Se observa que en el artículo 400º se recoge la figura jurídica de los precedentes precedente judicial y vincula a los órganos jurisdiccionales de la República, hasta que sea modificada por otro precedente, analizada en el RUBRO: PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Aplicar el Principio de “Stare Decisis” en la Conformación del Precedente

Dentro de la doctrina constitucional se señala que el Principio del “Stare decisis” tiene su origen en una locución latina muy antigua cuya traducción sería más o menos lo siguiente: “mantenerse con las cosas que ya fueron decididas”. Esta figura jurídica es utilizada de manera frecuente en materia jurídica para efectos de referirse a la doctrina, según la cual las sentencias o pronunciamientos dictados por un Tribunal determinan la creación de un precedente, el cual califica como

jurisprudencia de observancia en el futuro frente a casos similares, por lo que se determina que el criterio señalado en el pronunciamiento se aplique posteriormente a éstos.

Se puede mencionar que el uso de los precedentes en el sistema anglosajón no tiene una fecha tope ni límites, mientras que exista el mismo supuesto aplicable el juez deberá adaptar una solución tomando como referencia precedentes que hayan regulado el mismo problema o caso. Así, a manera de ejemplo podemos precisar que si en 1830 dos calesas lujosas para la época chocan y se producen daños en las estructuras, el precedente que sirvió para resolver dicha situación puede ser perfectamente aplicable con algunos matices a una situación de choque de dos autos lujosos hoy en día, pudiendo ser entre un Maserati y un Alfa Romeo.

Indicamos que la aplicación de este principio, propio del sistema anglosajón, no tiene la fuerza suficiente en los países en donde impera el sistema de Derecho Romano Germánico o Derecho Continental como nosotros, en donde la jurisprudencia tiene la característica de obligatoriedad pero reducida debido a que el juez tiene una capacidad de interpretar la Ley según su propio criterio de manera más amplia.

Pese a lo señalado y aunque resulte contradictorio, en nuestro país dicho principio se encuentra recogido en el texto del artículo 400º del Código Procesal Civil, En parte también se encuentra recogido en el artículo 154º del Código Tributario, en la Norma VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada mediante Ley Nº 27444, además de lo dispuesto en el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley Nº 28237. Lo cual demuestra que en la legislación peruana se han incorporado y/o adoptado figuras jurídicas pertenecientes a otros sistemas jurídicos.

2.16.7 El Precedente de Observancia Obligatoria en Materia Tributaria

Se presentan dos posibilidades, por un lado tenemos las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, conforme se precia a continuación:

La Participación del Tribunal Fiscal

La emisión de Resoluciones del Tribunal Fiscal en cumplimiento del Artículo 154º del TUO del Código Tributario

El Tribunal Fiscal al aprobar resoluciones que tengan efecto vinculante, debe cumplir con publicarlas en el Diario Oficial “El Peruano”, con la mención que se trata de una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 154º del TUO del Código Tributario. Esta característica le otorgará una idea de permanencia y de cumplimiento en el tiempo tanto para los contribuyentes, administrados y la propia Administración Tributaria, la cual deberá respetar el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal aún cuando este le sea adverso.

En función a las explicaciones arriba vertidas observamos que en materia tributaria existirá la aplicación de la figura del precedente y en algún modo el cumplimiento tanto del principio de “stare decisis” como el de “predictibilidad”, pese a que como señalamos nuestra familia jurídica no es la del Derecho anglosajón.

Con la aplicación la aplicación del Principio de Predictibilidad que “... bajo los alcances de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, el administrado tendrá posibilidad de intuir cual será el pronunciamiento de la Administración Tributaria frente a determinados casos o

procedimientos, lo cual le permite al Administrado tener cierta certeza y le permite optar por iniciar o no un determinado procedimiento.”³⁴

Los Acuerdos de Sala Plena

Según lo dispone el numeral 2 del artículo 98º del TUO del Código Tributario, la Sala Plena del Tribunal Fiscal, se encuentra compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Dicho órgano está encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, aquellos procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal al igual que la unificación de los criterios de sus Salas.

De este modo, la Sala Plena es la reunión periódica que se realiza entre todos los miembros de las salas del Tribunal Fiscal, es decir, todos los vocales que las integran cuando se deba discutir un tema de relevancia e instaurar un criterio. Allí se busca uniformizar y unificar los criterios de sus salas, evitando la emisión de resoluciones contradictorias.

Cuando la Sala Plena llega a establecer un criterio que considera fundamental para su aplicación en un caso concreto y que sirva de ligazón o criterio rector a futuros casos, aprueba el denominado “Acuerdo de Sala Plena”, el cual constituye un instrumento legal que procura tanto uniformizar como unificar los criterios de sus salas. Establece los criterios que constituyen Jurisprudencia de Observancia Obligatoria disponiendo para ello la publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de la resolución que recoja su texto.

Criterios de la Administración Tributaria

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 86º del TUO del Código Tributario, los funcionarios y servidores que laboren en la

³⁴ Alva, M. (Octubre 2001). El Principio de Predictibilidad y el Derecho Tributario: Análisis de la Ley del Procedimiento Administrativo General y la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria. Lima: Revista “Análisis Tributario”. Volumen XIV N° 165.

Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

Si bien la debe entenderse como jurisprudencia al conjunto de resoluciones emitidas por el Supremo Tribunal o máxima instancia, cuyo parecer o sentido de resolución es reiterado y uniforme; por ello podemos señalar que jurisprudencia implica que exista una serie de principios y doctrinas o normas generales, que se han deducido de la repetición uniforme de fallos judiciales y que sirven para orientar la decisión de casos similares.

El Código Tributario ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas de acuerdo con lo establecido por sus artículos 102° y 154° del TUO del Código Tributario; así, las resoluciones dictadas cumpliendo lo regulado por las referidas normas constituyen plenamente fuentes del Derecho Tributario.

Las demás resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en lo tributario en nuestro país, aunque no tengan el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria (y por lo tanto no podrían ser consideradas a como fuente del Derecho Tributario), habitualmente sirven como referenciales guías (o antecedentes) de actuación e interpretación para la Administración Tributaria, para los deudores tributarios y para el propio Tribunal.

Sin embargo, consideramos que estas resoluciones (fundamentalmente las que, por su contenido temático y sentido de decisión, se encontrarían dentro de lo que usualmente se denomina "reiterada jurisprudencia") tienen solo aparentemente una limitada fuerza; en efecto, si nos detenemos atentamente en las normas que regulan al

Tribunal Fiscal y el artículo 154° del TUO del Código Tributario, podemos observar que en la medida en que no ocurra un cambio de criterio en el sentido de las resoluciones anteriores sobre casos específicos, el Tribunal estará "obligado" a seguir el criterio plasmado en dichas resoluciones aun cuando estas no tengan el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria; esta situación queda reforzada si tenemos en cuenta la eventualidad del sometimiento a Sala Plena de fallos contradictorios o la obligación de publicación de resoluciones cuando se opere un cambio de criterio.

El conocimiento de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal al igual que las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional permite:

- Efectuar una especie de predicción con una cierta anticipación sobre la manera como se pronunciarían el Tribunal Fiscal como el Tribunal Constitucional.
- Se obtiene una mejor aplicación de las reglas del Derecho a las situaciones concretas que se presenten.
- Matiza, perfecciona e inclusive permite que el orden jurídico en su conjunto sea más flexible atendiendo futuras demandas.
- Resuelve una controversia planteada de alcance más general logrando fijar en el tiempo una noción o criterio que puede ser susceptible de aplicación a otros casos de igual naturaleza.

RTF Nos. 178-5-2001, 3344-4-2002, 1501-3-2003, 6826-2-2003 y 7537-3-2007, entre otras establecen que las Resoluciones del Tribunal Fiscal dictadas con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria que interpreta de modo expreso y con carácter general una norma, tiene tal fuerza que rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la norma interpretada.

Las demás resoluciones del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en lo tributario en nuestro país, aunque no tienen el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria para la Administración Tributaria (y por tanto podrían no ser consideradas en estricto como fuente del Derecho Tributario), habitualmente sirven como antecedentes de actuación e interpretación para la Administración Tributaria así como para el propio Tribunal y para los deudores tributarios.

Es curiosa la actuación de la Administración al respecto; cuando les "conviene" las asumen como válidas y las aplican, incluso citándolas textualmente para sustentar sus actos administrativos (y el Tribunal Fiscal, razonablemente y sin poder verificar su "conveniencia", avala tal sustento cuando el criterio ha sido correctamente aplicado:

RTF N° 17059-1-2012 establece que *"(...) del contenido de la apelada se verifica que la Administración, en el caso de autos, fundamenta su análisis haciendo referencia correctamente a las normas aplicables y a criterios establecidos en la jurisprudencia de este Tribunal relacionados con la materia, por lo que el argumento de la recurrente en el sentido que la Administración no ha aplicado la Norma III del Código Tributario al no considerar como fuente de Derecho Tributario a la Jurisprudencia, no resulta atendible.*

RTF N° 02497-7-2009 – Compensación del ITAN

(...) recurrente solicita que las deudas correspondientes Impuesto Temporal a los Activos Netos de marzo a noviembre del año 2005, así como del año 2006, se compensen con el Saldo a Favor del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2004 y 2005.

Que según se aprecia de las Declaraciones Juradas Anuales del Impuesto a la Renta de los años 2004 y 2005 que obran en autos, la

recurrente declaró pérdidas tributarias en los señalados ejercicios y consigno además como saldo a favor del ejercicio anterior el monto ascendente a S/. 643 812.00 y S/. 643 012.00, respectivamente (fojas 35 del Expediente N° 5228-2008 y 125 del Expediente N° 5229-2008).

Que si bien, según lo expuesto anteriormente, la recurrente no puede efectuar la compensación automática del saldo a favor del Impuesto a la Renta con deudas distintas a los pagos a cuenta de dicho impuesto, ello no implica una prohibición para que, a solicitud de parte, la Administración la efectúe, de acuerdo con lo previsto en el artículo 40° del Código Tributario, como lo ha interpretado este Tribunal en las Resoluciones N° 6982-5-2002, N° 00204-1-2004 y N° 04357-1-2006, por lo que carece de sustento lo alegado por la Administración.

INFORME N° 084-2012-SUNAT/4B0000

La Administración Tributaria a fin de dar atención a una Consulta que entre otros estaba relacionada, a dar respuesta si respecto del titular de la actividad minera que ha suscrito con el Estado Peruano, por una o más de sus concesiones o Unidades Económico – Administrativas, (...), según lo dispuesto por el TUO de la Ley General de Minería -para la determinación del Impuesto a la Renta se puede compensar las pérdidas tributarias de una o más de sus concesiones o Unidades Económico-Administrativas con las utilidades de las demás- se sustenta en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 20290-1-2011 que no es de observancia obligatoria.

Sin embargo, cuando no beneficia a la Administración Tributaria o les afecta negativamente, al emitir sus actos administrativos manifiestan que las mismas (las citadas o invocadas por los administrados) no son de observancia obligatoria, y no las toman en cuenta. No se aporta al principio de predictibilidad y al principio de la seguridad jurídica que deben tener los contribuyentes.

La vigencia y efectos de las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el caso de la interpretación de normas

La Resolución del Tribunal Fiscal que interpreta de modo expreso y con carácter general un dispositivo, rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para todas las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la referida Ley.

El artículo 102° del TUO del Código Tributario relacionado con la aplicación de las jerarquías de normas establece que al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154° del TUO del Código Tributario.

La Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una controversia por jerarquía de normas se considera aplicable a partir del día siguiente de la publicación de la RTF en el diario oficial “El Peruano”.

Mediante STC N°-4293-2012-PA/TC dejó *"sin efecto el precedente vinculante contenido en la STC N° 3741-2004-PA/TC, conforme al cual se autorizaba a todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública a inaplicar una disposición infraconstitucional cuando considere que ella vulnera manifiestamente la Constitución, sea por la forma o por el fondo"; en tal sentido, ya no corresponde que el Tribunal Fiscal (en virtud del artículo 102° del Código Tributario) efectúe el control difuso constitucional. (Por cierto, el Tribunal Fiscal ya lo asumió; así, el Acuerdo de Sala Plena N° 12-2014 estableció el siguiente criterio: "En aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 04293-2012-PA/TC, el Tribunal Fiscal no puede ejercer control difuso, y por tanto, no puede analizar la determinación del costo*

de los Arbitrios Municipales y los criterios previstos para su distribución contenidos en ordenanzas municipales").

La emisión de Resoluciones del Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional al momento de determinar el Precedente Constitucional Vinculante no hace más que determinar aquella regla jurídica de un caso particular y concreto decide establecerla como regla general; y, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga y que procura a raíz de la resolución de un caso concreto convertir una solución individual a establecer una especie de pauta con carácter general y que busque ser externalizada (también denominada “regla preceptiva común”) como la figura de un precedente de observancia para todos los tribunales.

La interpretación que hace el Tribunal Constitucional de la Constitución, como se ha manifestado, no es la única, pero sí resulta ser la definitiva. Cuando dicha interpretación se consolida en el tiempo a través de una línea jurisprudencial permanente se presenta lo que se conoce como “doctrina jurisprudencial” y que el legislador ha delineado en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, a cuyos términos debe contraerse la judicatura ordinaria en sus decisiones. Si dicha línea jurisprudencial es necesaria de una mayor definición y de una regla especial necesaria para crear seguridad jurídica y certeza en los operadores del Derecho, se presenta lo que se conoce como “precedente constitucional vinculante” y que se encuentra regulado en el artículo VII del Código.”

Asimismo podemos señalar que el “Precedente Constitucional”, es aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende,

deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homologa.

El precedente constitucional tiene por su condición de tal, efectos similares a una ley. Es decir, la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla preceptiva común que alcanzar a todos los justiciables y que es oponible frente a los poderes públicos.

STC N° 3741-2004-AA/TC (f.43) – Carácter vinculante de las Sentencias del Tribunal Constitucional.

"Por otro lado, con objeto de conferir mayor predecibilidad a la justicia constitucional, el legislador del código procesal constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que "las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo (...). De este modo, si bien tanto la jurisprudencia como el precedente constitucional tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ninguna autoridad, funcionario o particular puede resistirse a su cumplimiento obligatorio, el Tribunal, a través del precedente constitucional, ejerce un poder normativo general, extrayendo una norma a partir de un caso concreto".

STC0024-2003-AI/TC - Los efectos de las sentencias constitucionales con o sin precedente vinculante

De manera genérica, debe precisarse que el cumplimiento y ejecución de las reglas y decisiones contenidas en las sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional pueden ser observados en función a los efectos personales o temporales que de ellos se derivan.

En cuanto a los efectos personales, estos pueden ser directos o indirectos.

Los efectos directos de la sentencia se producen para las partes vinculadas al proceso constitucional, frente al cual la sentencia expedida pone fin a la Litis.

Los efectos indirectos se producen para la ciudadanía en general y los poderes públicos. En ese contexto, los citados quedan "atados", en su comportamiento personal o funcional, a las reglas y decisiones que una sentencia constitucional declare como **precedente vinculante**. .

Corte Suprema de Justicia de la República – Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente – Sentencia CAS. N° 12754-2014 - Lima

La presente Sentencia está relacionada con pretensión del contribuyente que por cuanto considera que se le ha aplicado indebidamente el último párrafo de artículo 46° del TUO del Código Tributario, modificado por el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 981³⁵, relacionada con la suspensión del plazo de prescripción durante la tramitación del procedimiento contenciosos tributario o de la demanda contenciosa administrativa; en la cual la Sala de Derecho

³⁵ Artículo 11°.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN - Sustitúyase el artículo 46° del Código Tributario, por el siguiente texto:

“Artículo 46°.- SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

1. El plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación y aplicar sanciones se suspende:
 - a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
 - d) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - e) Durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del presente Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.
 - f) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A. 2.
- 2- El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende:
 - a) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - b) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - c) Durante el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido.
 - d) Durante el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria.
 - e) Durante el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.
3. El plazo de prescripción de la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución se suspende:
 - a) Durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución.
 - b) Durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario.
 - c) Durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial.
 - d) Durante la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A.

Para efectos de lo establecido en el presente artículo la suspensión que opera durante la tramitación del procedimiento contencioso tributario o de la demanda contencioso administrativa, en tanto se dé dentro del plazo de prescripción, no es afectada por la declaración de nulidad de los actos administrativos o del procedimiento llevado a cabo para la emisión de los mismos”.

Constitucional considera que se está violando el **principio de seguridad jurídica** concretizado constitucionalmente y legalmente, el cual conlleva el **principio de predictibilidad** baluarte del interés general de los administrados y de un buen gobierno administrativo; por ello, resuelve EXHORTAR al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria a fin de que a la brevedad trámite ante el Poder Legislativo las modificaciones correspondientes al artículo 46° del TUO del Código Tributario y demás normas pertinentes, a fin de imponer un límite al periodo de suspensión del citado plazo de prescripción; por las siguientes consideraciones:

(...)

VIGÉSIMO TERCERO: *Conforme expone el Tribunal Constitucional³⁶ la **Seguridad Jurídica** no está reconocida expresamente por nuestra Carta Magna, sin embargo interpreta que es un principio que forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. Agrega que la predecibilidad de las conductas -hace énfasis en las de los poderes públicos- frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Citando al Tribunal Constitucional español, remarca que la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho". Este principio no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal. Concluye que la seguridad jurídica es un principio implícito todo nuestro ordenamiento y en la Constitución Política del Estado se concretiza en el artículo 2*

³⁶ EXP. N° 0016-2002-AI/TC LIMA. Sentencia del 30.04.2003, proceso de inconstitucionalidad seguido por el Colegio de Notarios de Junín.

*inciso 24 parágrafos a) y d) e inciso 3 del artículo 139. En tal virtud, **se encuentra claramente establecido que el principio de seguridad jurídica es de orden constitucional y su vulneración por parte del Estado, implica la comisión de actos arbitrarios en perjuicio del derecho e interés de los administrados** (resaltado nuestro).*

VIGESIMO CUARTO.- Con respecto al **Principio de predictibilidad**, en la Ley de Procedimiento Administrativo General N° 27444, Título Preliminar, artículo IV numeral 1.15 se dispone que por el principio de predictibilidad, la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá; (...). Deviene en manifiesto que el principio de predictibilidad beneficia a todas las personas y administrados, contribuye a la reducción de la carga procesal, reduce la discrecionalidad en las decisiones judiciales y/o administrativas contribuyendo a evitar la arbitrariedad, la corrupción, coadyuva a la celeridad procesal, favorece el derecho fundamental a la igualdad, genera confianza de los administrados en los actos de la Administración Pública y en su caso contribuye a mejorar la imagen del Poder Judicial ante la comunidad en general. En realidad, es una exigencia derivada de la seguridad jurídica que el administrado pueda conocer con certeza como transcurre y concluye un trámite o procedimiento o qué cosa constituye una infracción a fin de que tenga plena conciencia de qué está prohibido y qué está permitido. Atendiendo a ello, una gobernanza o buen gobierno administrativo se basa en un gobierno o administración pública que realice sus tareas no sólo con el ánimo de cumplir la norma, sino que canalice adecuadamente el servicio al ciudadano, mediante políticas que hagan más fácil y sencilla su vida, y que además les prevengan de sufrir consecuencias negativas mediante procedimientos ágiles y sencillos. Una de estas variantes es la predictibilidad de la acción administrativa

es decir, que la Administración ilustre adecuadamente a los ciudadanos respecto al ámbito de la acción administrativa, y que permita que los ciudadanos conozcan, en forma predecible cómo funcionará la administración. A partir de ello el administrado al tener consciencia de tales prohibiciones, encauzará su conducta hacia el cumplimiento de la ley y se evitarán consecuencias gravosas no sólo para él, sino para la propia Administración.

VIGÉSIMO QUINTO: *Tratando sobre la prescripción, Rubio Correa³⁷ señala que desde antiguo el Derecho ha considerado necesario establecer plazos dentro de los cuales se debe ejercitar los derechos, y otros plazos en los que la inactividad del titular determina su privación o desprotección de aquello que jurídicamente le corresponde. La razón de ello ha sido la de crear **seguridad jurídica** al titular efectivo de los derechos, y garantizar que la responsabilidad de cumplir un deber o deuda, pesará indefinidamente sobre él. La sola posibilidad de que algo sea eternamente exigible plantearía al Derecho gravísimos problemas y, probablemente, haría imposible no sólo la vida social sino también la administración de justicia. La prescripción extintiva según Rubio Correa³⁸ es una institución jurídica según la cual el transcurso de un determinado lapso extingue la acción que el sujeto tiene para exigir un derecho ante los tribunales; hace desaparecer la acción que respalda el derecho que se tiene. El Derecho espera cierta diligencia de parte de quién goza de una protección jurídica determinada y la mide en unidades de tiempo denominadas plazos. Si el titular no ejercita aquello que el Derecho le protege dentro del lapso correspondiente, se entiende o bien que no tiene interés en ello, o bien que su negligencia no debe ser más amparada y que en adelante, debe procederse a beneficiar al deudor o a quien tiene el deber correspondiente,*

³⁷ Rubio, M. (1987). Prescripción, Caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil. Lima: Fundación M.J. Bustamante de la Fuente.

³⁸ Rubio, M. (1989). Prescripción, Caducidad – La extinción de las acciones y derechos en el Código Civil, Vol. VII. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial.

eximiéndolo formalmente del cumplimiento. A decir de Spota³⁹, la prescripción es un medio legal de extinción de los derechos por la inacción de su titular o no ejercicio de su derecho durante el tiempo establecido por el derecho objetivo. Su consecuencia jurídica no se reduce a extinguir una pretensión accionable o demandable del titular de ese derecho. La prescripción extingue el derecho y no sólo la pretensión o acción. Por tanto, estamos en condiciones de afirmar que la prescripción implica el cumplimiento de un plazo al cabo del cual se produce la extinción de la posibilidad de accionar, esto genera seguridad jurídica pues cesa la carga o responsabilidad de una persona frente a la inactividad o falta de interés de otra.

VIGÉSIMO SEXTO: *Atendiendo a lo expuesto en los considerandos precedentes, podemos concluir, sin lugar a dudas, en que dentro del proceso contencioso administrativo la suspensión del plazo de prescripción no se debe mantener indefinidamente (peor aún más allá del propio plazo prescriptorio), pues implicaría la violación del principio de seguridad jurídica concretizado constitucional y legalmente, el cual conlleva el principio de predictibilidad baluarte del interés general de los administrados y de un buen gobierno administrativo. Actuar en contrario, es decir, permitir que continúe el status jurídico imperante, respecto al artículo 46° del TUO del Código Tributario sobre la suspensión de la prescripción, significa una actuación arbitraria por parte de la Administración Pública en perjuicio de los derechos e intereses de los administrados consagrados por la Constitución Política del Estado artículos 1, 2 inciso 24 acápites A - B, 3, 45, 51, 138; cautelados por los artículos III y IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444; y para la propia administración tributaria por el Principio de la Legalidad establecido por la Norma IV incisos c) y f). En consecuencia, EXHORTAMOS al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria a fin de que a la brevedad tramite ante el Poder Legislativo las modificaciones legales*

³⁹ Spota, A. (2009) Prescripción y Caducidad. Buenos Aires: Instituciones del Derecho Civil, Segunda Edición actualizada y ampliada, Tomo I.

correspondientes al artículo 46° del TUO del Código Tributario y demás normas pertinentes, a fin de imponer un límite al período de suspensión del citado plazo de prescripción.

Exp. 04082-2012-PA/TC, 5/10/2016 - Capitalización de intereses vulnera el principio de la razonabilidad de las sanciones y el acceso a los recursos en sede administrativa

El Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) por haberse acreditado la vulneración de los derechos a la razonabilidad de las sanciones administrativas y al acceso a los recursos en sede administrativa. En el caso, se computaron intereses moratorios durante el trámite de apelación ante el Tribunal Fiscal y las multas impuestas en el 2004 con capitalización de interés se había quintuplicado, de tal manera que una deuda inicial de S/ 22.889 se incrementó a S/ 116.873. Para el TC, el cómputo de los intereses moratorios durante el trámite del procedimiento contencioso tributario lesiona el derecho a recurrir en sede administrativa, así como el principio de razonabilidad de las sanciones. Afirma que, no puede presumirse la mala fe del contribuyente y reprimirse con una sanción el ejercicio legítimo de los derechos constitucionales, máxime cuando el procedimiento se extendió más allá del plazo legal por causas ajenas al administrado. En consecuencia, dispone que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las deudas sin aplicar la regla de capitalización de intereses contenida en el artículo 7o de la Ley 27038 e inaplicar el artículo 33 del Código Tributario en su versión vigente hasta el 2006 durante el exceso de tiempo incurrido por el Tribunal Fiscal en la resolución del proceso contencioso tributario, más los costos del proceso.

2.16.8 Consultas Institucionales de Conformidad con lo Normado en el TUO del Código Tributario

El artículo 93° del TUO del Código Tributario establece que las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.

Las consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.

De conformidad con lo normado en el artículo 94° del TUO del Código Tributario se establece que para efectuar las Consultas, se tendrá en cuenta, entre otros:

- El pronunciamiento que se emita será de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración Tributaria.
- Tratándose de consultas que por su importancia lo amerite, el órgano de la Administración Tributaria emitirá Resolución de Superintendencia o norma de rango similar, respecto del asunto consultado, la misma que será publicada en el Diario Oficial.

En el artículo 95° del TUO del Código Tributario establece que en los casos en que existiera deficiencia o falta de precisión en la norma tributaria, no será aplicable la regla que contiene el artículo anterior, debiendo la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT proceder a la elaboración del proyecto de ley o disposición reglamentaria correspondiente. Cuando se trate de otros órganos de la Administración Tributaria, deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

Asimismo en el artículo 95º-A se ha establece las Consultas Particulares; las mismas que se podrán efectuar en el caso que el deudor tributario con interés legítimo y directo podrá consultar a la SUNAT sobre el régimen jurídico tributario aplicable a hechos o situaciones concretas, referidas al mismo deudor tributario, vinculados con tributos cuya obligación tributaria no hubiera nacido al momento de la presentación de la consulta o, tratándose de procedimientos aduaneros, respecto de aquellos que no se haya iniciado el trámite del manifiesto de carga o la numeración de la declaración aduanera de mercancías.

La consulta particular será rechazada liminarmente si los hechos o las situaciones materia de consulta han sido materia de una opinión previa de la SUNAT conforme al artículo 93º del presente Código.

La contestación a la consulta escrita tendrá efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT exclusivamente respecto del consultante, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable; no se hubieran alterado los antecedentes o circunstancias del caso consultado; una variable no contemplada en la consulta o su respuesta no determine que el sentido de esta última haya debido ser diferente; o los hechos o situaciones concretas materia de consulta.

La presentación de la consulta no eximirá del cumplimiento de las obligaciones tributarias ni interrumpe los plazos establecidos en las normas tributarias para dicho efecto. El consultante no podrá interponer recurso alguno contra la contestación de la consulta, pudiendo hacerlo, de ser el caso, contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios contenidos en ellas.

Las absoluciones de las consultas particulares serán publicadas en el portal de la SUNAT, en la forma establecida por decreto supremo.

La contestación de las Consultas que efectúa la Administración Tributaria al tener efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable; puede unificar sus criterios en la aplicación normativa en los casos que exista jurisprudencia en contrario al criterio de su aplicación optado por la Administración y no sean de observancia obligatoria de conformidad con el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

La Administración Tributaria pero debe tener cuidado en no cambiar de criterio en las Consultas que atiende de los contribuyentes, por cuanto un cambio de criterio con la misma normatividad con la que se efectuó la respuesta, afectan económicamente a los contribuyentes, tal como se puede observar en los siguientes Informes: (Ver Informes en ANEXO VII- 7.2)

N° 115-2012-SUNAT/4B0000: (...) *Los recursos de los operadores de telecomunicaciones, en virtud de un financiamiento no reembolsable, reciben de FITEC en el marco de la Ley N° 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2007-MTC, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.*

El referido financiamiento no reembolsable esta afecto al IGV

N° 112-2014-SUNAT/5D0000 Los operadores de telecomunicaciones no están obligados a emitir comprobantes de pago por los recursos que, en virtud de un financiamiento no reembolsable, reciben del FITEC en el marco de la Ley N° 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 010-2007-MTC.

El referido financiamiento no reembolsable no esta afecto al IGV.

Los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones, en el marco del financiamiento no reembolsable antes señalado, no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

Se deja sin efecto el Informe N° 115-2012-SUNAT/4B0000

Debemos precisar que los actos de la Administración Tributaria, pueden uniformizarse tanto en el procedimiento de fiscalización y/o procedimientos contenciosos tributarios considerando que a través de las Consultas Institucionales pueden considerar los criterios de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal que son de observancia obligatoria, tal como lo ha efectuado en el Informe N° 084-2012-SUNAT/4B0000 (VER ANEXO VIII. 7.3)

2.16.9 Legislación Comparada

Dentro de la legislación comparada sobre la interpretación de los pronunciamientos dentro del procedimiento contencioso tributario tenemos los ordenamientos administrativos de los países de

En tal sentido, la importancia de los códigos tributarios de estos países han sido considerados como modelo y emblemático para los códigos civiles de muchos países, por lo que hemos creído conveniente señalar algunas normas referidas al procedimiento contencioso tributario a fin de determinar el sistema de interpretación adoptado por dichos países.

PERU		
<p>NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO</p> <p>Son fuentes del Derecho Tributario:</p> <p>a) Las disposiciones constitucionales;</p> <p>b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;</p> <p>c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;</p> <p>d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;</p> <p>e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;</p> <p>f) La jurisprudencia;</p> <p>g) Las resoluciones de carácter</p>	<p>Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA</p> <p>(224) Artículo 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA</p> <p>Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los</p>	<p>PROCESOS ANTE EL PODER JUDICIAL</p> <p>(228) Epígrafe modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.</p> <p>(229) Artículo 157°.- DEMANDA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA</p> <p>La resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Dicha resolución podrá impugnarse mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se regirá por las normas contenidas en el presente Código y, supletoriamente, por la Ley N°</p>

<p>general emitidas por la Administración Tributaria; y,</p> <p>h) La doctrina jurídica.</p> <p>Son normas de rango equivalente a la ley, aquellas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente</p>	<p>órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.</p> <p>(Primer párrafo modificado por el Artículo 15° de la Ley N° 30264, publicada el 16 de noviembre de 2014, que entró en vigencia al día siguiente de su publicación conforme a la Tercera Disposición Complementaria Final de dicha Ley).</p> <p>Texto anterior</p> <p>(224) Artículo 154.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA</p> <p>(225) Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial.</p> <p>(225) Párrafo modificado por el</p>	<p>27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.</p> <p>(230) La demanda podrá ser presentada por el deudor tributario ante la autoridad judicial competente, dentro del término de tres (3) meses computados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución debiendo contener peticiones concretas.</p> <p>(230) Párrafo modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012.</p> <p>La presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria.</p> <p>(231) La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N ° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.</p> <p>(231) Párrafo sustituido por el Artículo 39° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.</p> <p>(Quinto y Sexto párrafos derogados por la Única Disposición Complementaria</p>
--	--	---

	<p>Artículo 3 del Decreto Legislativo N° 1113, publicado el 5 de julio de 2012.</p> <p>De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.</p> <p>La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.</p> <p>En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.</p> <p>(224) Artículo sustituido por el Artículo 47 de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998.</p>	<p>Derogatoria del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.)</p> <p>(229) Artículo sustituido por el Artículo 1° de la Ley N° 28365, publicada el 24 de octubre de 2004.</p>
ARGENTINA		
		<p>PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO JUDICIAL Demanda contenciosa ARTICULO 82 — Podrá interponerse demanda contra el Fisco Nacional, ante el Juez Nacional respectivo, siempre que se cuestione una suma mayor de DOSCIENTOS PESOS (\$ 200): (Expresión "TRES CIENTOS MILESIMOS DE CENTAVO DE PESO (\$ 0,000003)" sustituida por la expresión "DOSCIENTOS PESOS (\$ 200)", por art. 2°, inciso c) de la Ley N° 25.795 B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín</p>

		<p>Oficial.)</p> <p>a) Contra las resoluciones dictadas en los recursos de reconsideración en materia de multas.</p> <p>b) Contra las resoluciones dictadas en materia de repetición de tributos y sus reconsideraciones.</p> <p>c) En el supuesto de no dictarse resolución administrativa, dentro de los plazos señalados en los artículos 80 y 81 en caso de sumarios instruidos o reclamaciones por repetición de tributos.</p> <p>En los supuestos de los incisos a) y b) la demanda deberá presentarse en el perentorio término de QUINCE (15) días a contar de la notificación de la resolución administrativa.</p>
BOLIVIA		
<p>ARTÍCULO 5°.- (FUENTE, PRELACIÓN NORMATIVA Y DERECHO SUPLETORIO).</p> <p>I. Con carácter limitativo, son fuente del Derecho Tributario con la siguiente prelación normativa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Constitución Política del Estado. 2. Los Convenios y Tratados Internacionales aprobados por el Poder Legislativo. 3. El presente Código Tributario. 4. Las Leyes. 5. Los Decretos Supremos. 6. Resoluciones Supremas. 7. Las demás disposiciones de carácter general dictadas por los órganos administrativos facultados al efecto con las limitaciones y requisitos de formulación establecidos en este Código. <p>También constituyen fuente del Derecho Tributario las Ordenanzas Municipales de tasas y patentes, aprobadas por el Honorable Senado</p>		

<p>Nacional, en el ámbito de su jurisdicción y competencia.</p> <p>II. Tendrán carácter supletorio a este Código, cuando exista vacío en el mismo, los principios generales del Derecho Tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que correspondan a la naturaleza y fines del caso particular.</p>		
CHILE		
		<p>Artículo 122.- Corresponde a la Corte Suprema el conocimiento de los recursos de casación en la forma y en el fondo que se deduzcan contra las sentencias de segunda instancia dictadas por las Cortes de Apelaciones, en los casos en que ellos sean procedentes de conformidad al Código de Procedimiento Civil y a las disposiciones del presente Código.</p> <p>(...) Artículo 145.- El reclamante o el Servicio podrán interponer los recursos de casación en contra de los fallos de segunda instancia. (233)</p> <p>Los recursos de casación que se interpongan en contra de las sentencias de segunda instancia, se sujetarán a las reglas contenidas en el Título XIX del Libro Tercero del Código de Procedimiento Civil.</p>
ECUADOR		
		<p>Capítulo II</p> <p>DEL TRÁMITE DE LAS ACCIONES</p> <p>Sección 1a.</p> <p>DE LA DEMANDA</p> <p>Art. 229.- Proposición de las acciones: Oportunidad.- Quienes se creyeren perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán</p>

		<p>impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior.</p> <p>El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado.</p> <p>Los herederos del contribuyente perjudicado, fallecido antes de vencerse el plazo para proponer la demanda, podrán hacerlo dentro de los veinte o cuarenta días o de los seis meses siguientes a la fecha del fallecimiento, en los mismos casos previstos en los incisos precedentes.</p> <p>Para las acciones directas que pueden proponerse conforme al artículo 221 no serán aplicables los plazos señalados en este artículo.</p>
MEXICO		
		<p>LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005</p> <p>TEXTO VIGENTE Última reforma publicada DOF 24-12-2013</p> <p>TÍTULO I Del Juicio Contencioso Administrativo Federal</p> <p>CAPÍTULO I Disposiciones Generales</p>

		<p>ARTÍCULO 2.- El juicio contencioso administrativo federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Asimismo, procede dicho juicio contra los actos administrativos, Decretos y Acuerdos de carácter general, diversos a los Reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación. Las autoridades de la Administración Pública Federal, tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estime que es contraria a la ley.</p>
NICARAGUA		
<p>Fuentes.</p> <p>Arto. 2. Son fuentes del Derecho Tributario:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. La Constitución Política de Nicaragua; 2. Las leyes, inclusive el presente Código Tributario; 3. Los Tratados, Convenios o Acuerdos Internacionales vigentes; 4. Los reglamentos y disposiciones que dicte el Poder Ejecutivo en el ámbito de su competencia; 5. La Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia; y, 6. Las disposiciones de carácter general que emita el Titular de la Administración Tributaria con fundamento en las leyes respectivas y en estricto marco de su competencia. 		<p>Última Instancia Administrativa.</p> <p>Arto. 206. Las resoluciones del Tribunal Tributario Administrativo agotan la vía administrativa y serán recurribles ante la instancia correspondiente del Poder Judicial.</p>
PANAMÁ		
		<p>Artículo 1238-A. (texto según artículo 109, ley 8/2010).</p> <p>En el Procedimiento</p>

		<p>Administrativo Fiscal procederán los siguientes recursos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El recurso de reconsideración deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución objeto del recurso. 2. El recurso de apelación en contra de la resolución de primera instancia y su acto confirmatorio deberá ser sustentado dentro de los quince (15) días hábiles contados a partir del día siguiente a la notificación de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. <p>Con la apelación interpuesta en término contra la resolución que decide el recurso de reconsideración, se tendrá igualmente recurrida la resolución original que fue motivo de reconsideración, aun cuando el escrito de apelación no lo exprese de forma directa.</p> <p>Agotada la vía administrativa, el contribuyente podrá accionar ante la jurisdicción contencioso-administrativa de la Sala Tercera de la Corte Suprema de Justicia</p>
PARAGUAY		
		<p>COMPETENCIAS JURISDICCIONALES.</p> <p>ACCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA</p> <p>Artículo 237-</p> <p>Acción Contencioso Administrativa</p> <p>- En contra de las resoluciones expresas o tácitas de los recursos de apelación o de alzada dictadas por el Consejo de</p> <p>Tributación, es procedente la acción contencioso-administrativa ante el Tribunal de Cuentas.</p> <p>La demanda deberá interponerse por el agraviado ante dicho Tribunal dentro del plazo</p>

		perentorio e improrrogable de quince (15) días contados desde la notificación de la resolución expresa o de vencido el plazo para dictarla, en el caso de denegatoria tácita. Representará a la Administración Tributaria en el recurso, un profesional de la Abogacía del Tesoro.
ESPAÑA		
<p>Artículo 7. Fuentes del ordenamiento tributario.</p> <p>1. Los tributos se regirán:</p> <p>a) Por la Constitución.</p> <p>b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.</p> <p>c) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.</p> <p>d) Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.</p> <p>e) Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.</p> <p>En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento</p>	<p>Artículo 229. Competencias de los órganos económico-administrativos.</p> <p>1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:</p> <p>(...) d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.</p> <p>Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso</p>	<p>Sección 4.ª Recurso contencioso-administrativo</p> <p>Artículo 249. Recurso contencioso-administrativo.</p> <p>Las resoluciones que pongan fin a la vía económico administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente.</p>

<p>objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.</p> <p>2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.</p>	<p>regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.</p> <p>(...)Artículo 239. Resolución.</p> <p>8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las</p> <p>Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos</p>	
---	--	--

	unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.	
GUATEMALA		
<p>ARTICULO 2. Fuentes.</p> <p>Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:</p> <p>1. Las disposiciones constitucionales.</p> <p>2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.</p> <p>3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.</p>		<p>TITULO V DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</p> <p>CAPITULO I RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO</p> <p>ARTICULO 161.</p> <p>*Procedencia del recurso y plazo de interposición. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.</p> <p>El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.</p>

CAPITULO III: HIPÓTESIS y VARIABLES

3.1 Hipótesis General

La aplicación de una metodología sistemática y adecuadamente diseñada al proceso integral del procedimiento contencioso tributario, debe permitir el logro de mejorar la calidad total en los pronunciamientos sobre la aplicación normativa de los profesionales de la Administración Tributaria.

3.2 Hipótesis Específicas

- **3.2.1** La no aplicación de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, del Poder Judicial y Tribunal Constitucional los cuales están relacionados con el principio de predictibilidad, no permite crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública; asimismo, podría reducir los niveles de corrupción, toda vez que al aceptarse el referido principio en los pronunciamientos de la Administración Tributaria, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

- 3.2.2** Las propuestas de modificaciones de las normas legales con el fin de modificar las que impiden la aplicación de los criterios en contrario emitido por los organismos jurisdiccionales a lo aplicado por la

Administración, en casos similares; haría que los contribuyentes tengan seguridad jurídica frente a las actuaciones de la Administración.

De este modo, mientras más facilidades se le entreguen al administrado y éste a su vez perciba que la Administración Pública no es un lugar de difícil acceso será un cambio total, permitiendo también generar en el propio administrado un nivel de confianza hacia la Administración.

3.3 Operacionalización de Variables

A través de las variables, que conforman la hipótesis general y las secundarias, explicaremos la relación causa (variables independientes) y efecto (variables dependientes) que existen entre ellas.

3.3.1 Variables Independientes

Variable	Indicadores
X: Procedimiento contencioso de los actos de la administración tributaria, establecido en el TUO del Código Tributario.	X1: pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y el Tribunal Constitucional; diferentes al criterio optado por la Administración Tributaria X2: Porcentaje de Resoluciones Confirmadas por el Tribunal Fiscal.
Y: Aplicación normativa de los profesionales de la Administración Tributaria.	Y1 Procedimientos de fiscalización de la Administración Tributaria. Y2 Pronunciamientos de la Administración Tributaria.

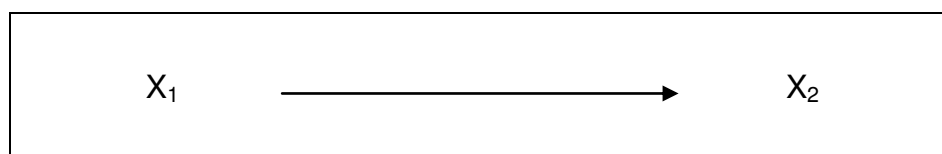
CAPITULO IV: METODOLOGÍA

4.1 Tipo y Diseño de Investigación

El tipo de investigación es el estudio descriptivo- correlacional y transversal o transeccional, dado que pretende demostrar que los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y el Tribunal Constitucional que en algunos casos modifican, establecen criterios al efectuarse la interpretación de las normas tributarias no son aplicadas por la Administración Tributaria en casos similares; por lo que se procedió a efectuar la observación y selección de la información necesaria para la confirmación de nuestra hipótesis central.

El diseño aplicado en el presente trabajo de investigación pertenece a la Categoría no Experimental porque no se manipulara la variable independiente y se situara en el nivel investigación –Descriptivo- correlacional asimismo la investigación será transversal o transeccional.

El método principal que se utilizó durante el proceso de investigación es el nivel descriptivo-correlacional. Es **descriptiva** porque vamos a medir y describir la relación entre variable independiente “análisis de los pronunciamientos” y el uso de dos variables dependientes (mejorar procedimientos de fiscalización y, los pronunciamientos) en un momento determinado, lo cual permitirá la optimización de los recursos humanos y de la aplicación del principio de seguridad jurídica en los contribuyentes. Es **correlacional** porque se establecerá el nivel de correlación entre las variables para, llevar a cabo la interpretación respectiva. El diseño aplicado se grafica de la siguiente manera:



Complementariamente se recurrió a pronunciamientos de los referidos Órganos Jurisdiccionales, así como a Libros y revistas especializadas sobre el tema.

Con el presente método se observaran los datos obtenidos para explicar la relación entre las dos variables, es decir, para saber en que medida la variación de una de ellas afecta a la otra, con la finalidad de conocer la magnitud, dirección y naturaleza.

4.2 Población y Muestra

La población sobre la cual es aplicable la metodología está constituida por aproximadamente 25,000 pronunciamientos principalmente del Tribunal Fiscal en el periodo 2014 - 2015⁴⁰.

Tal como se puede observar en el Rubro: Stock e Ingresos y Salidas de Expedientes en el Tribunal Fiscal, se tiene que tiene un aproximado mensual de 1500 Expedientes de Apelación relacionados a los Tributos que administra la SUNAT.

La determinación del **tamaño muestral** es de 4 796 pronunciamientos del Tribunal Fiscal, para lo cual se procedió a determinar el nivel porcentual de la siguiente manera:

Valor del universo de Pronunciamientos

⁴⁰ Fuente: Pagina web del Tribunal Fiscal

Periodo 2014-2015	25,000	-----	100%
Valor de la muestra	4,796	-----	X
$X = 19\%$			

De la población anteriormente señalada, se trabajará con el 19% de los pronunciamientos.

Periodo de Evaluación de Pronunciamientos del Tribunal Fiscal, según una muestra de Resoluciones emitidas por los tributos que administra la SUNAT, durante el periodo: 2014 - 2015

PERIODO	CONFIRMAR	REVOCAR	NULO - NUEVO PRONUNCIAMIENTO	TOTAL
2014	1 440	784	282	2 506
2015	1 385	573	332	2 290
TOTALES	2 825	1 357	614	4 796
Porcentaje	60 %	28%	12%	100

Los pronunciamientos del Tribunal, entre otros, tenemos que están relacionados a lo siguiente:

CONFIRMAR.- Cuando la apelada se encuentra emitida conforme a ley, Tribunal Fiscal le da la razón a la administración tributaria.

REVOCAR.- Cuando la apelada no se encuentra emitida conforme a ley, no existiendo causales de nulidad y la Administración Tributaria debe dejar sin efecto los reparos efectuados.

NULIDAD.- Cuando se constate un vicio que acarree la nulidad de la Resolución apelada y, la Administración debe emitir un nuevo pronunciamiento.

Esto significa que, del Total de pronunciamientos efectuados por el Tribunal Fiscal, son considerados como válidas (sin error en su aplicación normativa) el 60%.

En el presente trabajo de investigación también se encuestaron a un total de 30 profesionales especialistas en temas tributarios, siendo encuestados: 25 Contadores y 5 Abogados. Cuyos resultados se señalan en el Rubro 4.6 Análisis e Interpretación de la Información.

4.3 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

4.3.1 Técnicas

Las principales técnicas que utilizamos en la investigación fueron:

- Análisis Documental (pronunciamientos de los Órganos Jurisdiccionales, revistas especializadas)
- Encuesta a los auditores de la Administración Tributaria

4.3.2 Instrumentos

Los instrumentos que utilizamos en estas técnicas son:

- **Fichas bibliográficas**, se registró la información y estadística obtenida de: libros, revisados, revistas, información publicada por el CIAT y otras fuentes consultadas.
- Cuestionarios, a fin de recoger la información de los profesionales, respecto de la problemática tributaria en la no aplicación del principio de predictibilidad y el de seguridad jurídica
- Guía de análisis documental

4.6 Análisis e Interpretación de la Información

Entre las principales técnicas que se han utilizado para el análisis y procedimiento de las informaciones, se tiene entre otras la tabulación, etc., la misma que nos permite llevar a cabo un trabajo ordenado para presentar los datos den tablas y gráficos, permitiendo arribar a conclusiones y recomendaciones importantes para este estudio.

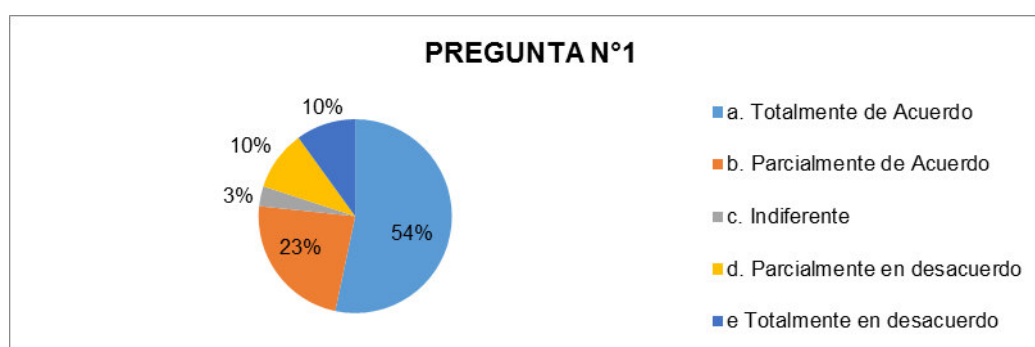
En el presente trabajo de investigación se encuestaron a un total de 30 profesionales especialistas en temas tributarios, siendo encuestados: 25 Contadores y 5 Abogados.

A continuación se detallan las preguntas en las encuestas y su resultado:

PREGUNTA N° 1.- ¿Considera Usted que debe aplicarse la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal no considerada de observancia obligatoria (artículo 154° del Código Tributario) de conformidad con lo normado en el inciso f) de la NORMA III del Título Preliminar del Código Tributario y del principio de predictibilidad establecido en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar del Ley de Procedimiento Administrativo General N° 27444, en los actos de la administración tributaria relacionados con la determinación de la deuda tributaria en casos similares.

RESPUESTAS 1	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	6	1	7	23%
c. Indiferente	1		1	3%
d. Parcialmente en desacuerdo	3		3	10%
e Totalmente en desacuerdo	3		3	10%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

Lo que significa que el 76% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que debe aplicarse la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal en aplicación del inciso f) de la NORMA III y del principio de predictibilidad, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

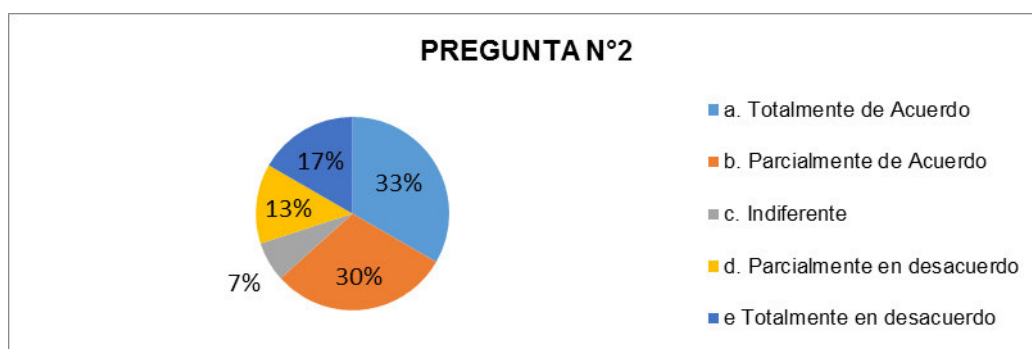


PREGUNTA N° 2.- ¿Considera Usted que la normatividad vigente relacionada con el derecho de defensa de los contribuyentes ante los actos administrativos de la Administración Tributaria (SUNAT) no permiten la aplicación correcta de la

Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, Poder Judicial y/o Tribunal Constitucional en casos similares?

RESPUESTAS 2	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	10		10	33%
b. Parcialmente de Acuerdo	5	4	9	30%
c. Indiferente	1	1	2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	4		4	13%
e. Totalmente en desacuerdo	5		5	17%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

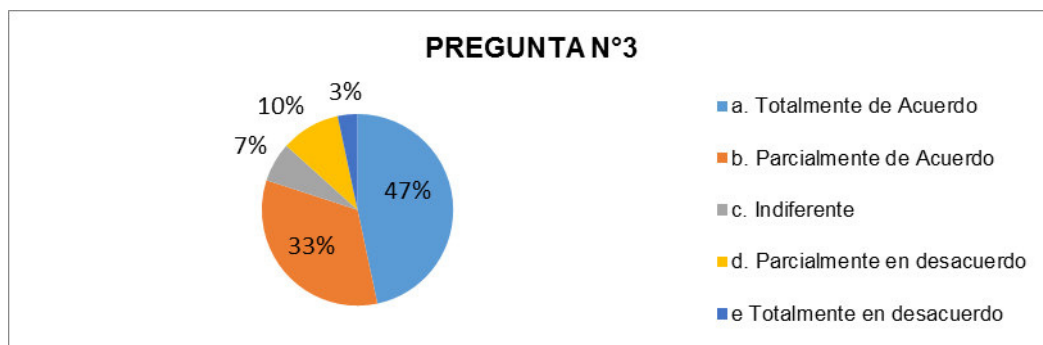
Lo que significa que el 63% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que la normatividad no permiten la aplicación correcta de la Jurisprudencia, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 3.- ¿Considera Usted que los informes que son emitidos al amparo de lo establecido en el artículo 93 ° y 94° del TUO del Código Tributario contribuyen al principio de predictibilidad?

RESPUESTAS 3	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	10	4	14	47%
b. Parcialmente de Acuerdo	9	1	10	33%
c. Indiferente	2		2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	3		3	10%
e. Totalmente en desacuerdo	1		1	3%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

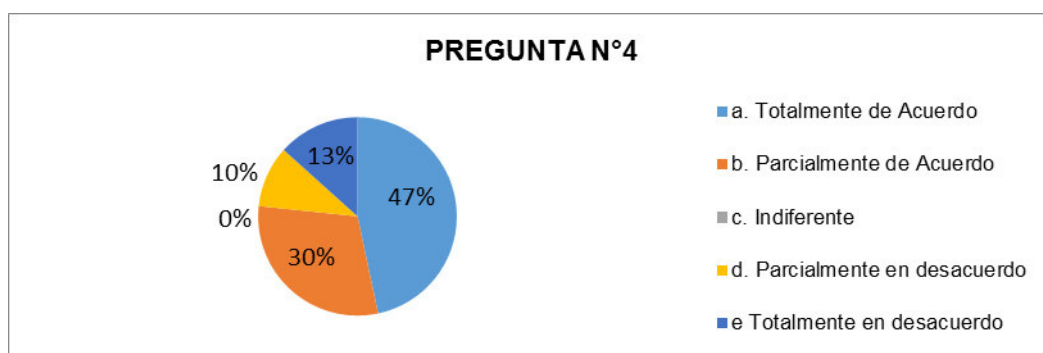
Lo que significa que el 80% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que los Informes emitidos por la Administración Tributaria contribuyen al principio de predictibilidad, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 4.- ¿Considera Usted que cuando la Administración Tributaria cambia un criterio establecido en un informe emitido de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93° y 94° del TUO del Código Tributario vulnera el principio de predictibilidad?

RESPUESTAS 4	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	10	4	14	47%
b. Parcialmente de Acuerdo	9		9	30%
c. Indiferente	0		0	0%
d. Parcialmente en desacuerdo	2	1	3	10%
e. Totalmente en desacuerdo	4		4	13%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

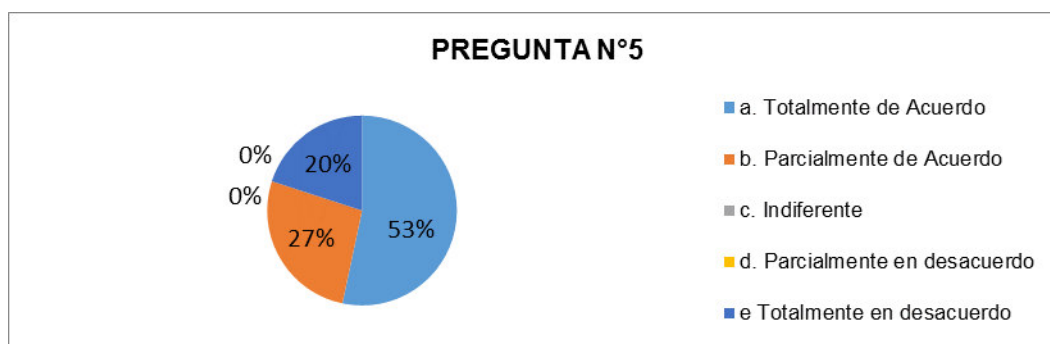
Lo que significa que el 77% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que el cambio de criterio de la administración tributaria vulnera el principio de predictibilidad, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 5.- ¿Considera Usted que si las sentencias emitidas por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fueran vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria esto disminuiría el riesgo de la inseguridad jurídica?

RESPUESTAS 5	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	8		8	27%
c. Indiferente	0		0	0%
d. Parcialmente en desacuerdo	0		0	0%
e. Totalmente en desacuerdo	5	1	6	20%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

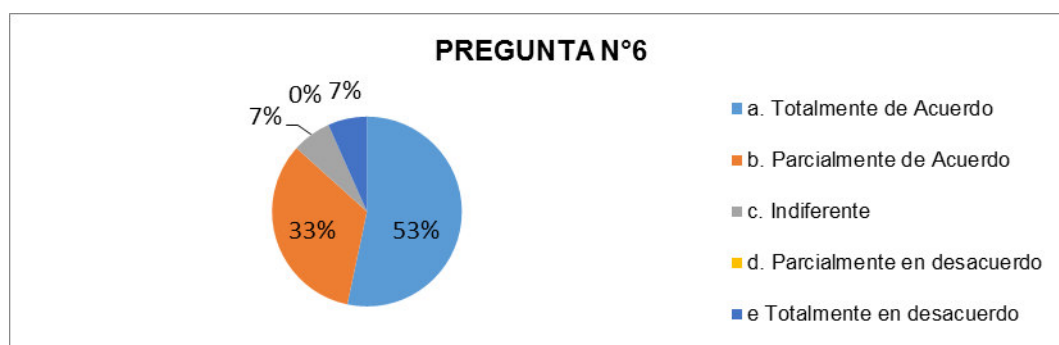
Lo que significa que el 60% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fueran vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria disminuiría el riesgo de la inseguridad jurídica, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 6.- ¿Considera Usted que si las sentencias emitidas por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fueran vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria disminuiría la carga procesal tanto en la etapa de reclamos como en la de apelación, lo cual acortaría los plazos de duración del proceso contencioso administrativo?

RESPUESTAS 6	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	10		10	33%
c. Indiferente	2		2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	0		0	0%
e. Totalmente en desacuerdo	1	1	2	7%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

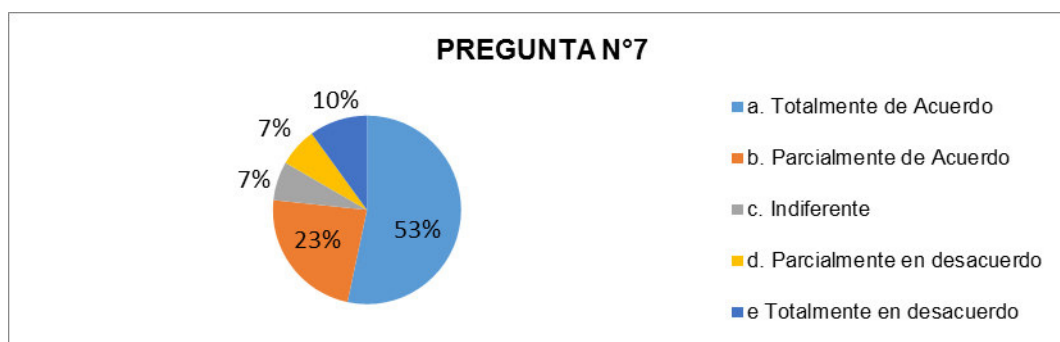
Lo que significa que el 86% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fuera vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria disminuiría la carga procesal, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 7.- ¿Considera Usted que si las sentencias emitidas por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fueran vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria esto ayudaría a que los contribuyentes puedan determinar correctamente sus obligaciones tributarias?

RESPUESTAS 7	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	7		7	23%
c. Indiferente	2		2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	2		2	7%
e. Totalmente en desacuerdo	2	1	3	10%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

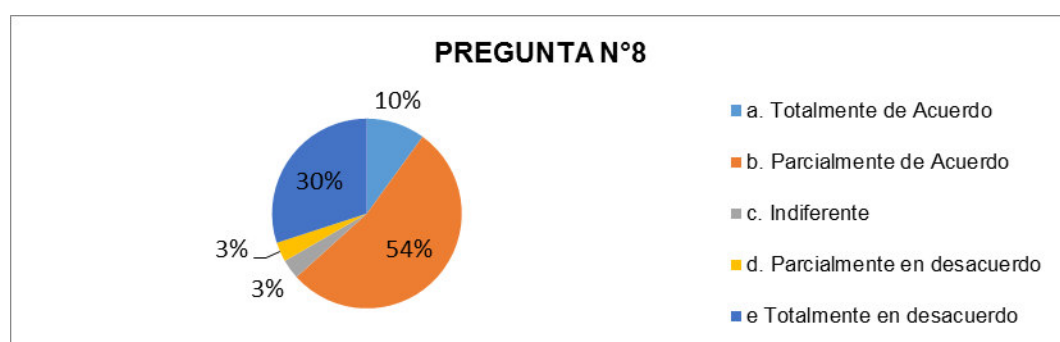
Lo que significa que el 76% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional fueran vinculantes tanto para el Tribunal Fiscal como para la Administración Tributaria, los contribuyentes podrían determinar correctamente sus obligaciones tributarias, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 8.- ¿Considera Usted que la realización del control difuso por parte del Tribunal Fiscal en el procedimiento contencioso tributario reduciría el nivel de arbitrariedad de la Administración Tributaria?

RESPUESTAS 8	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	3		3	10%
b. Parcialmente de Acuerdo	12	4	16	53%
c. Indiferente	1		1	3%
d. Parcialmente en desacuerdo	1		1	3%
e. Totalmente en desacuerdo	8	1	9	30%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

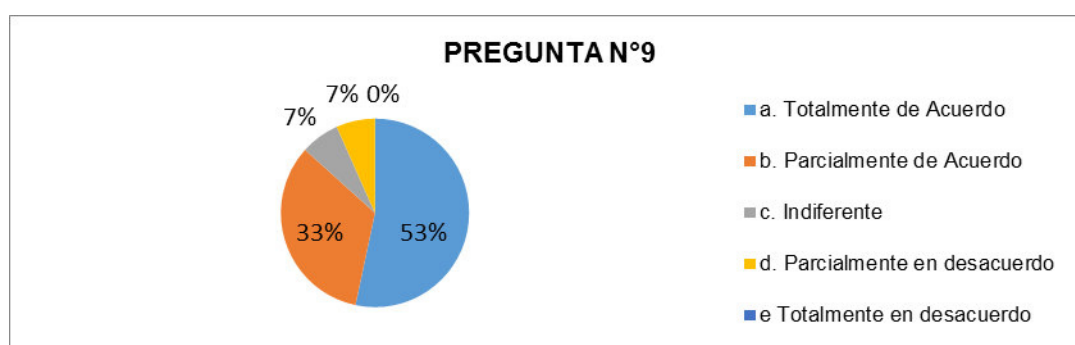
Lo que significa que el 63% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que se aplicaría el control difuso por parte del Tribunal Fiscal en el procedimiento contencioso tributario reduciría el nivel de arbitrariedad de la Administración Tributaria, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 9.- ¿Considera Usted ante los cambios de criterio de la Administración Tributaria emitidos de conformidad con lo normado en el artículo 93° y 94° del Código Tributario, no deben aplicarse intereses y sanciones?

RESPUESTAS 9	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	9	1	10	33%
c. Indiferente	2		2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	2		2	7%
e. Totalmente en desacuerdo	0		0	0%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

Lo que significa que el 86% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que los cambios de criterio en los Informes emitidos por la Administración Tributaria, no deben aplicarse intereses y sanciones, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:

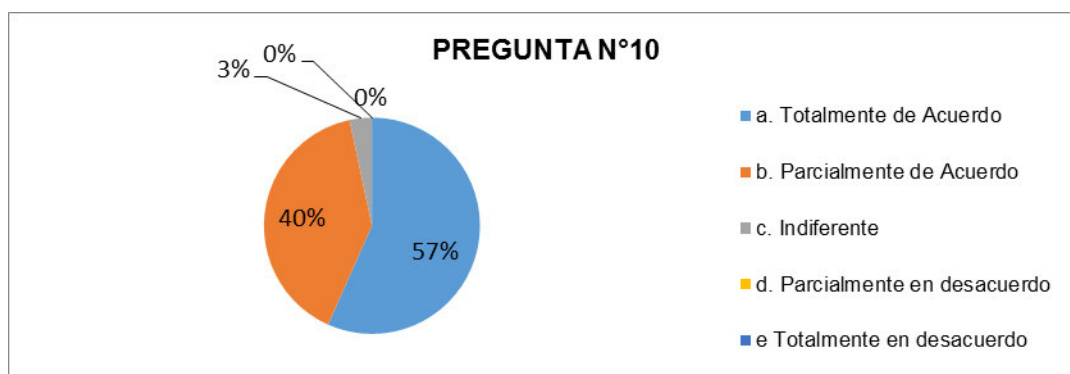


PREGUNTA 10.- Considera Ud. que en los casos de vacíos legales la Administración Tributaria debe solicitar al Poder Ejecutivo que elabore las respectivas propuestas normativas para mejorar la aplicación normativa.

RESPUESTAS 10	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	5	17	57%
b. Parcialmente de Acuerdo	12		12	40%
c. Indiferente	1		1	3%
d. Parcialmente en desacuerdo	0		0	0%
e. Totalmente en desacuerdo	0		0	0%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

Lo que significa que el 97% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que los casos de vacíos legales la Administración Tributaria debe

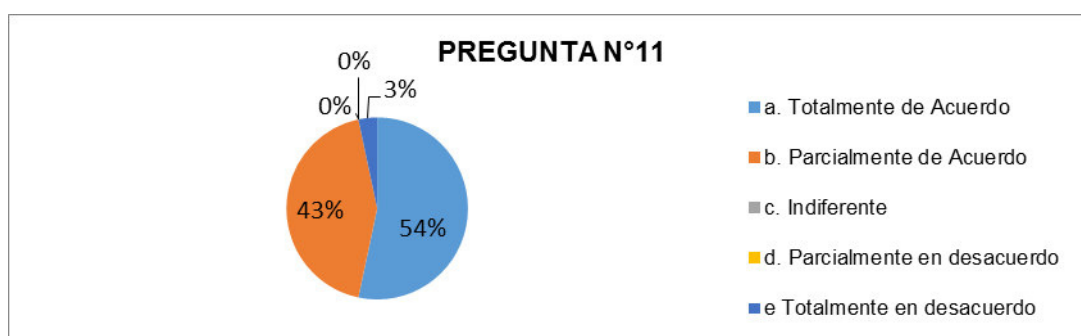
solicitar al Poder Ejecutivo que elabore las respectivas propuestas normativas para mejorar la aplicación normativa, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 11.-Considera Ud. que en los casos de vacíos legales el Poder Judicial y/o Tribunal Constitucional al emitir sus resoluciones deben recomendar al Poder Ejecutivo que elabore las respectivas propuestas normativas para mejorar la aplicación normativa.

RESPUESTAS 11	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	12	1	13	43%
c. Indiferente	0		0	0%
d. Parcialmente en desacuerdo	0		0	0%
e. Totalmente en desacuerdo	1		1	3%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

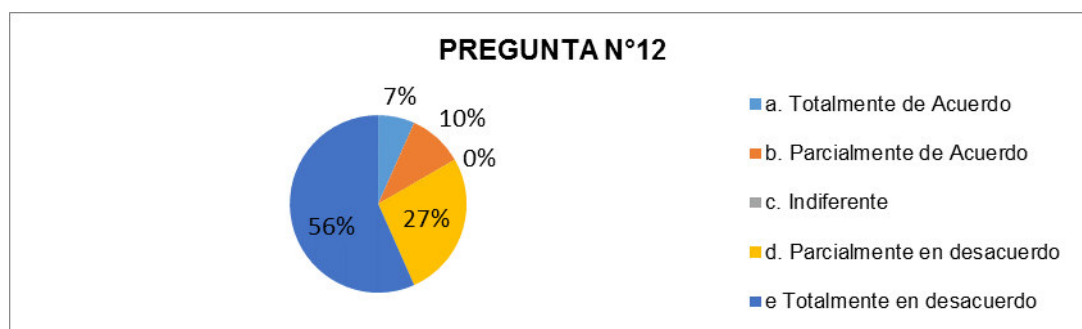
Lo que significa que el 97% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que los casos de vacíos legales la Administración Tributaria debe solicitar al Poder Ejecutivo que elabore las respectivas propuestas normativas para mejorar la aplicación normativa, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 12.- ¿Considera Usted que solo debe aplicarse la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal considerada de observancia obligatoria (artículo 154° del Código Tributario) en los actos de determinación de la administración tributaria?

RESPUESTAS 12	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	2		2	7%
b. Parcialmente de Acuerdo	3		3	10%
c. Indiferente	0		0	0%
d. Parcialmente en desacuerdo	8		8	27%
e. Totalmente en desacuerdo	12	5	17	57%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

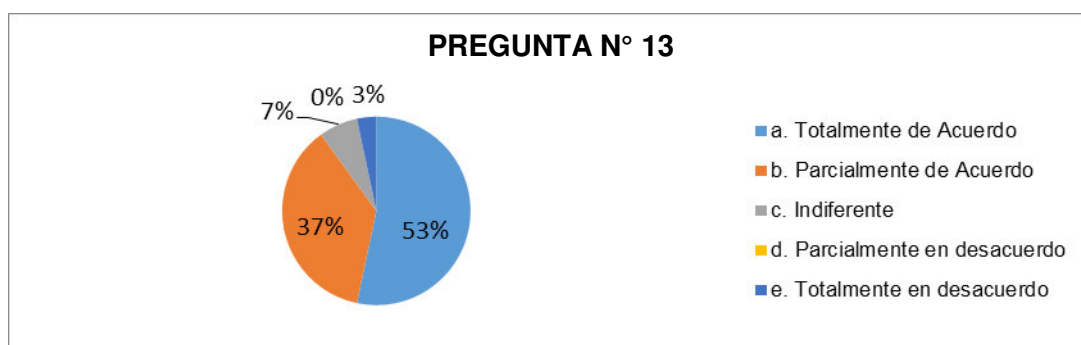
Lo que significa que el 84% de los encuestados (totalmente en desacuerdo y parcialmente en desacuerdo), consideran no solo debe aplicarse la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal considerada de observancia obligatoria (artículo 154° del Código Tributario) en los actos de determinación de la administración tributaria, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



PREGUNTA 13.- ¿Considera Usted ante los cambios de criterio de la Administración Tributaria al atender las consultas de conformidad con lo normado en el artículo 93° y 94° del Código Tributario, afectan económicamente a los contribuyentes (Posición que están afectos a determinados impuestos y posteriormente cambia de criterio)?.

RESPUESTAS 13	PROFESIONALES ENCUESTADOS		TOTAL ENCUESTADOS	
	CONTADOR	ABOGADO	RESPUESTAS	%
a. Totalmente de Acuerdo	12	4	16	53%
b. Parcialmente de Acuerdo	11		11	37%
c. Indiferente	2		2	7%
d. Parcialmente en desacuerdo	0		0	0%
e. Totalmente en desacuerdo	0	1	1	3%
TOTAL ENCUESTADO	25	5	30	100%

Lo que significa que el 90% de los encuestados (total y parcialmente de acuerdo), consideran que los cambios de criterio de la Administración Tributaria al atender las consultas establecidas en el Código Tributario, afectan económicamente a los contribuyentes, resultado que se muestra en la grafica que a continuación se presenta:



4.6.1 Viabilidad de la Información

El trabajo que se viene a desarrollar, frente a la ausencia de bibliografía especializada en este campo, hace factible llevar a cabo la investigación, en razón de que su realización no demandará demasiado costo económico, ni técnicas especializadas; significando que una vez terminada, sea un aporte de la especialidad para las partes que intervienen en el proceso –profesional de la administración tributaria mejora sus pronunciamientos y el contribuyente por el principio de seguridad jurídica-.

V. CONCLUSIÓN

1. El artículo 154° del TUO del Código Tributario ha dispuesto que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria y para el propio tribunal fiscal las resoluciones del tribunal fiscal emitidas de acuerdo a lo establecido por sus artículos 102°, 154° y 170° del referido Código.

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que no han sido emitidas como de jurisprudencia de observancia obligatoria para la administración tributaria que podrían ser consideradas en estricto como fuente del derecho tributario, excepcionalmente son aceptadas por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización y en el procedimiento contencioso tributario y/o al resolver las Consultas efectuadas por los contribuyentes. Sin embargo el Tribunal Fiscal si se sustenta en estas Resoluciones para uniformizar sus pronunciamientos cuando son invocadas por los contribuyentes dentro del procedimiento contencioso tributario.

2. El Tribunal Fiscal por acuerdo de Sala Plena N° 23-2012 acordó por unanimidad determinar la regulación del Procedimiento en el caso de invocación de la existencia de criterios recurrentes, al amparo de lo dispuesto por el artículo 154° del TUO del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF; el cual no ha favorecido a los contribuyentes por cuanto se han establecido demasiados requisitos para determinar la jurisprudencia de observancia obligatoria por tanto obligue a la administración tributaria a su aplicación.

En la fecha existen diferentes criterios de interpretación en el Tribunal Fiscal emitiéndose pronunciamientos diferentes, cuando ya deberían haberse emitido jurisprudencia de observancia obligatoria.

3. Para la materia tributaria, la jurisprudencia está manifiestamente establecida como fuente del Derecho Tributario por la Norma III del Código Tributario; por lo que también podemos considerar que también conforman la fuente del derecho las sentencias del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial.

En cuanto a su importancia y aplicación en nuestra materia, la jurisprudencia desempeña una función crucial en la construcción y aplicación del Derecho Tributario.

4. El principio de predictibilidad es una manifestación del principio de seguridad jurídica y es acorde con la observancia del principio de igualdad, toda vez que los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, y sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, sólo pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable.

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

VI. RECOMENDACIONES

6.1 Propuesta Normativa

Se debe modificar el artículo 154° del TUO del Código Tributario a efectos de que los contribuyentes o la Administración Tributaria pueda solicitar al Tribunal Fiscal que teniendo en cuenta el criterio reiterativo en sus Resoluciones, deba emitir jurisprudencia de observancia obligatoria; situación en la cual el Tribunal Fiscal deberá emitir pronunciamiento expreso respecto de dicho pedido.

Artículo 154°.- Jurisprudencia de Observancia Obligatoria

TEXTO VIGENTE	PROPUESTA DE MODIFICACION NORMATIVA
Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102°, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía	Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias y las emitidas en virtud del Artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. Asimismo, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en virtud a un criterio

<p>reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.</p> <p>De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.</p> <p>La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.</p> <p>En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa</p>	<p>recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia. Dicha declaración podrá ser solicitada por cualquiera de las partes del procedimiento, situación en la cual el Tribunal Fiscal deberá emitir pronunciamiento expreso respecto de dicho pedido.</p> <p>En estos casos, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.</p> <p>De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.</p> <p>La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberá ser publicada en el Diario Oficial.</p> <p>En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.</p>
---	--

6.2 Precedente Vinculante

Mediante Acuerdo de Sala Plena el Tribunal Fiscal debe establecer que las Sentencias del Poder Judicial emitidas en un proceso contencioso administrativo donde se impugnó una resolución emitida por el Tribunal Fiscal y respecto de las cuales, debe emitirse una resolución de cumplimiento de acuerdo con lo que determine el Poder Judicial así como las Sentencias del Tribunal Constitucional que constituyen precedente vinculante conforme lo prevé el artículo VI del Código Procesal Constitucional – Ley N° 28237 deben SER VINCULANTES PARA EL TRIBUNAL FISCAL.

Para ello debería modificar el Acta de Sala Plena N° 2014-09 que estableció:

II. AGENDA:

Determinar la pertinencia de continuar el procedimiento de Sala Plena sobre el tema:
“Determinar en qué casos las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial son vinculantes para el Tribunal Fiscal”.

IV. ACUERDOS DE LA REUNIÓN:

Se acordó por unanimidad no continuar con el tema sometido a Sala Plena, y que sea en cada caso concreto en donde se determine si corresponde llevar el tema a Sala Plena.

6.3 Sentencias del Tribunal Constitucional

En relación a las Sentencias del Tribunal Constitucional en caso no se aplique el principio de predictibilidad, por no haberse dado el caso de controversia similares y ante la falta de seguridad jurídica de los administrados debe proceder a exhortar al Poder Ejecutivo o Poder Legislativo a que aclare la norma tributaria, tal como lo efectuó en la Sentencia CAS N° 12754-2014 – LIMA que estableció: “ (...) *la suspensión del plazo de prescripción no se debe mantener indefinidamente (peor aún más allá del propio plazo prescriptorio), pues implicaría la violación del principio de seguridad jurídica concretizado constitucional y legalmente, el*

cual conlleva el principio de predictibilidad baluarte del interés general de los administrados y de un buen gobierno administrativo. Actuar en contrario, es decir, permitir que continúe el status jurídico imperante, respecto al artículo 46° del TUO del Código Tributario sobre la suspensión de la prescripción, significa una actuación arbitraria por parte de la Administración Pública en perjuicio de los derechos e intereses de los administrados consagrados por la Constitución Política del Estado artículos 1, 2 inciso 24 acápites A - B, 3, 45, 51, 138; cautelados por los artículos III y IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444; y para la propia administración tributaria por el Principio de la Legalidad establecido por la Norma IV incisos c) y f). En consecuencia, EXHORTAMOS al Poder Ejecutivo y especialmente a la Administración Tributaria a fin de que a la brevedad tramite ante el Poder Legislativo las modificaciones legales correspondientes al artículo 46° del TUO del Código Tributario y demás normas pertinentes, a fin de imponer un límite al período de suspensión del citado plazo de prescripción.”

6.4 Consultas

La contestación de las Consultas que efectúa la Administración Tributaria al tener efectos vinculantes para los distintos órganos de la SUNAT, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable; puede unificar sus criterios en la aplicación normativa en los casos que exista jurisprudencia en contrario al criterio de su aplicación optado por la Administración y no sean de observancia obligatoria de conformidad con el artículo 154° del TUO del Código Tributario, a través de la atención de las Consultas que efectúen sus áreas operativas cuando exista duda sobre la aplicación normativa.

VII. ANEXOS

7.1 Informes de SUNAT

SUMILLA: Tratándose de pagos a cuenta insolutos del Impuesto a la Renta, el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva.

INFORME N° 314-2002-SUNAT/K00000

Materia⁴¹:

Se consulta:

¿Cuál es la regla aplicable para el cómputo del término prescriptorio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago, en el caso de deudas originadas por anticipos o pagos a cuenta del Impuesto a la Renta?

⁴¹ (1) Conforme a lo dispuesto por el artículo 43° del TUO del Código Tributario, la acción de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

Agrega que dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido.

(2) Cabe indicar, que conforme a lo dispuesto en la Norma II del TUO del Código Tributario, el término genérico tributo comprende impuesto, contribución y tasa.

Base Legal:

- Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF y normas modificatorias.
- Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF y normas modificatorias.

Análisis:

El artículo 44° del TUO del Código Tributario señala que el término prescriptorio se computará:

1. Desde el uno (1) de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva.
2. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario no comprendidos en el inciso anterior.
3. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los incisos anteriores.
4. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se cometió la infracción o, cuando no sea posible establecerla, a la fecha en que la Administración Tributaria detectó la infracción.
5. Desde el uno (1) de enero siguiente a la fecha en que se efectuó el pago indebido o en exceso o en que devino en tal, tratándose de la acción a que se refiere el último párrafo del artículo anterior.

Como puede apreciarse, el artículo 44° del TUO del Código Tributario señala desde cuándo comenzará a computarse el término prescriptorio, debiendo calcularse 4, 6 ó 10 años, según lo dispuesto en el artículo 43° del mismo dispositivo legal. Así, por ejemplo, tratándose de tributos de liquidación anual como lo es el Impuesto a la Renta – Cuenta Propia, el plazo de prescripción se calculará desde el uno de enero del año siguiente al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración respectiva, debiendo

computarse 4 ó 6 años, dependiendo si durante el plazo de prescripción se hubiere efectuado o no dicha presentación.

De otro lado, en el Capítulo XI del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta se establece que los contribuyentes deberán abonar con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que, en definitiva, les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos establecidos por el TUO del Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán, según la categoría de la renta de que se trate.

En ese sentido, puede afirmarse que el pago a cuenta, conceptualmente, es sólo el cumplimiento anticipado de la obligación o abono de dinero sujeto a liquidación posterior, el cual no constituye en sí mismo un tributo, sino un pago sujeto a la regularización de la obligación principal, como lo es el caso del Impuesto a la Renta establecido anualmente. La obligación de efectuar pagos a cuenta, entonces, si bien se distingue de la obligación derivada del tributo mismo, existe solo por su carácter instrumental, cuyo efecto práctico es el beneficio que obtiene el acreedor tributario debido al costo de oportunidad originado en la anticipación del ingreso que, de otro modo, debería ser recién satisfecho cuando se presente la declaración-liquidación del tributo.

Al respecto, según indica el inciso b) del artículo 88° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, los pagos efectuados a cuenta del impuesto liquidado en la Declaración Jurada Anual constituyen un crédito contra dicho impuesto. Ello implica que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, de modo inseparable, forman parte de la determinación de la deuda tributaria por concepto de dicho impuesto, es decir, la liquidación del Impuesto a la Renta resultante está necesariamente vinculada a la liquidación del crédito por los pagos a cuenta efectuados.

Para el caso del Impuesto a la Renta, esto significará que la obligación de efectuar pagos a cuenta, dado su carácter accesorio e instrumental, se

encontrará sujeta al mismo cómputo del término prescriptorio que la obligación derivada de la regularización de dicho impuesto.

Cabe agregar que un criterio similar al sustentado en dicho proyecto se encuentra recogido en jurisprudencia del Tribunal Fiscal como las Resoluciones Nos. 746-3-98 y 802-3-98, según la cual los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta tienen el carácter de pagos parciales o anticipados y, en consecuencia, el cómputo de su término prescriptorio es el que corresponde a los tributos de liquidación anual.

Conclusión:

Tratándose de pagos a cuenta insolutos del Impuesto a la Renta, el término prescriptorio se computa desde el 1 de enero del año siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva.

Lima, 05 de noviembre de 2002

Original firmado por - **CLARA URTEGA GOLDSTEIN** - Intendente Nacional Jurídico (e)

7.2 Informes de SUNAT

Relacionado con los criterios que ha tenido la Administración Tributaria para determinar si los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones para ejecutar proyectos FITEC están afectos al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto a la Renta; determinado en su Informe N° 115-2012-SUNAT/4B0000 que tales operaciones se encuentran gravadas con los referidos impuestos y posteriormente (aproximadamente 2 años después) mediante el Informe N° 112-2014-SUNAT/5D0000 cambia de criterio y establece que las mismas operaciones no se encuentran gravadas con los referidos Impuestos.

INFORME N.º 115-2012-SUNAT/4B0000**Materia⁴²:**

En relación con el financiamiento no reembolsable que realiza el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FITEC en el marco de la Ley N.º 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC, se consulta si los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones en virtud de dicho financiamiento están afectos al Impuesto a la Renta y al Impuesto General a las Ventas (IGV).

Base Legal:

Ley N.º 28900, Ley que otorga al Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FITEC la calidad de persona jurídica de Derecho Público, adscrita al Sector Transportes y Comunicaciones, publicada el 4.11.2006, y norma modificatoria.

Reglamento de la Ley N.º 28900, aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC, publicado el 2.4.2007, y normas modificatorias.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias

Análisis:

(...)

⁴² Comprobantes de Pago/Impuesto a la Renta/Impuesto General a las Ventas: Desembolsos que efectúa el FITEC en razón a Contratos de Financiamiento a que se refiere el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC

Conclusiones:

Los recursos que los operadores de telecomunicaciones, en virtud de un financiamiento no reembolsable, reciben del FITEI en el marco de la Ley N.º 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC, se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

El referido financiamiento no reembolsable está afecto al IGV.

Lima, 29 de noviembre de 2012

ORIGINAL FIRMADO POR: LILIANA CONSUELO CHIPOCO SALDÍAS- INTENDENTE NACIONAL (E) INTENDENCIA NACIONAL JURÍDICA

INFORME N.º 112-2014-SUNAT/5D0000**Materia⁴³:**

Respecto al financiamiento no reembolsable que realiza el Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FITELE en el marco de la Ley N.º 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC, se formula las siguientes consultas:

¿Los operadores de telecomunicaciones están obligados a emitir comprobantes de pago por los recursos que reciben para ejecutar proyectos FITELE, teniendo en cuenta que las obligaciones del FITELE y los operadores de telecomunicaciones están establecidas en un Contrato de Financiamiento que se elabora en cumplimiento a normas establecidas por el Estado?

¿Los referidos recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones para ejecutar proyectos FITELE están afectos al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto a la Renta?

Base Legal:

Ley N.º 28900, Ley que otorga al Fondo de Inversión en Telecomunicaciones - FITELE la calidad de persona jurídica de Derecho Público, adscrita al Sector Transportes y Comunicaciones, publicada el 4.11.2006 y norma modificatoria.

Reglamento de la Ley N.º 28900, aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC, publicado el 2.4.2007, y normas modificatorias.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999 y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

⁴³ Comprobantes de Pago/Impuesto a la Renta/Impuesto General a las Ventas: Desembolsos que efectúa el FITELE en razón a Contratos de Financiamiento a que se refiere el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC.

Texto Único Ordenado (TUO) de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004 y normas modificatorias.

Reglamento de Comprobantes de Pago, aprobado por la Resolución de Superintendencia N.º 007-99/SUNAT, publicada el 24.1.1999 y normas modificatorias.

Análisis:

(...)

Conclusiones:

Los operadores de telecomunicaciones no están obligados a emitir comprobantes de pago por los recursos que, en virtud de un financiamiento no reembolsable, reciben del FTEL en el marco de la Ley N.º 28900 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N.º 010-2007-MTC.

El referido financiamiento no reembolsable no está afecto al IGV.

Los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones, en el marco del financiamiento no reembolsable antes señalado, no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta.

Se deja sin efecto el Informe N.º 115-2012-SUNAT/4B0000.

Lima, 4 de diciembre de 2014

*Original firmado por: ENRIQUE PINTADO ESPINOZA- Intendente Nacional (e) Intendencia Nacional Jurídica
SUPERINTENDENCIA NACIONAL ADJUNTA DE DESARROLLO ESTRATEGICO*

Posición del Tribunal Fiscal:

Si los recursos que reciben los operadores de telecomunicaciones para ejecutar proyectos FTEL en el marco del financiamiento no reembolsable están afectos al Impuesto General a las Ventas (IGV) y al Impuesto a la Renta.

RTF N° 03210-1-2015

(...)

Que de otro lado, los ingresos obtenidos por la recurrente con cargo a los recursos del FTEL fueron percibidos en el marco del programa de apoyo al sector telecomunicaciones en áreas rurales o en lugares considerados de preferente interés social y luego del cumplimiento de los requisitos establecidos en el Contrato de Financiamiento y, en este sentido, no se encuentran comprendidos dentro del concepto de renta bajo la teoría del flujo de riqueza, dado que fueron realizados por el Estado -en su calidad de titular del servicio público de telecomunicaciones- en cumplimiento de lo dispuesto por un marco normativo regulatorio de la prestación de un servicio de necesidad pública, en el que no actúa como agente de mercado, por lo que dichos ingresos no fueron obtenidos en el devenir de la actividad de la empresa recurrente en sus relaciones con otros particulares, esto es, en igualdad de condiciones.

Que en consecuencia, estando a que los ingresos obtenidos como producto del financiamiento no reembolsable con cargo a los recursos del FTEL no califican como renta de acuerdo a lo dispuesto en las normas del referido tributo, no constituyendo los importes materia de reparo ingresos afectos al Impuesto a la Renta, corresponde revocar la apelada y dejar sin efecto la Resolución de Determinación N° 024-003-0015003, en cuanto a tal extremo.

(...)

Resuelve:

REVOCAR la Resolución de Intendencia N° 026-014-0025438/SUNAT en el extremo referido al reparo por ingresos percibidos de OSIPTEL (...)

7.3 Informes de SUNAT

INFORME N° 084-2012-SUNAT/4B0000

Materia:

Respecto del titular de la actividad minera que ha suscrito con el Estado Peruano, por una o más de sus concesiones o Unidades Económico - Administrativas, Contratos de Garantías y Medidas de Promoción de la Inversión Privada, según lo dispuesto por el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, se formulan las siguientes consultas:

1. ¿Para la determinación del Impuesto a la Renta puede compensar las pérdidas tributarias de una o más de sus concesiones o Unidades Económico -Administrativas con las utilidades de las demás?
2. ¿Para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debe considerar la determinación que haya realizado según el numeral anterior?
3. ¿Para la determinación del Impuesto General a las Ventas puede aplicar el Saldo a Favor que resulte de una o más concesiones o Unidades Económico -Administrativas contra el Impuesto de las demás?

Base Legal:

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, publicado el 8.12.2004, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del Impuesto a la Renta).
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 055-99-EF, publicado el 15.4.1999, y normas modificatorias (en adelante, TUO de la Ley del IGV).

- Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería, aprobado mediante Decreto Supremo N° 014-92-EM, publicado el 4.6.1992, y normas modificatorias (en adelante, Ley General de Minería).

Reglamento del Título Noveno de la Ley General de Minería, aprobado por el Decreto Supremo N.º 024-93-EM, publicado el 7.6.1993, y normas modificatorias.

Análisis:

(...)

Conforme fluye de lo anterior, los titulares de la actividad minera que hubieran suscrito contratos de garantía y medidas de promoción a la inversión minera al amparo de la Ley General de Minería gozarán de un régimen impositivo estabilizado, aplicable exclusivamente respecto de la concesión o Unidad Económico - Administrativa por la cual hubieran suscrito dicho contrato; debiendo para tal efecto, de tener otras concesiones o Unidades Económico - Administrativas, llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados.

Ahora bien, el hecho de llevar cuentas independientes y reflejarlas en resultados separados por concesiones o Unidades Económico - Administrativas en modo alguno supone una modificación, prohibición o restricción a las disposiciones del Impuesto a la Renta que forman parte del régimen impositivo estabilizado, conforme a las cuales el contribuyente del Impuesto es el titular de la actividad minera quien, como tal, determina un único Impuesto y está facultado a compensar las pérdidas de ejercicios anteriores.

En consecuencia, y en lo que corresponde a la primera consulta, siendo el titular de la actividad minera el contribuyente del Impuesto a la Renta, sin perjuicio de la obligación de determinar resultados por cada concesión o Unidad observando los términos del régimen impositivo que hubiera sido materia de estabilidad, deberá tributar por el total de su renta neta del ejercicio, sin que exista impedimento alguno para que compense las

pérdidas tributarias de una o más de sus concesiones o Unidades Económico - Administrativas con las utilidades de las demás⁽⁴⁾.

(4) Así también lo ha señalado el Tribunal Fiscal en la Resolución N. 20290-1-2011.

7.4 Tribunal Constitucional

Acción de Amparo contra normas tributarias - Aplicación del Principio de Legalidad.

Mediante sentencia del Tribunal Constitucional publicada el 11 de setiembre de 2009 en el diario El Peruano, se ha resuelto declarar fundada la demanda de amparo llevada mediante expediente N.º 02724-2007-PA/TC. En consecuencia se declara inaplicable al demandante el artículo 2 del Decreto Supremo N° 093-2005-EF por no cumplir con el principio de legalidad, debido a que mediante esta norma reglamentaria se ha creado un nuevo hecho generador al haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se ha modificado elementos esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

Asimismo, la presente sentencia, recalca el hecho que no es necesario agotar la vía previa cuando la vulneración al derecho fundamental se produce en virtud de una norma.

Inicio de la Demanda

Con fecha 16 de diciembre de 2005 la recurrente interpuso demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas, la SUNAT y contra la Intendencia de la Aduana de Tacna. Solicitó que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, puesto que en virtud del artículo 61 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –Decreto Supremo N.º 055-2005-EF–, se

incorporó en el Literal A del Nuevo Apéndice IV de la referida ley la importación de vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías dentro de los alcances del Impuesto Selectivo al Consumo.

El demandante señaló que mediante dicho Decreto Supremo se había creado un nuevo impuesto, vulnerándose el principio de reserva de ley y sus derechos fundamentales a la igualdad, empresa, comercio e industria y a la libre competencia.

Manifestó que dicho decreto supremo se ha aplicado en las declaraciones de importaciones N^{os} 172-2005-10-028448-00 y 172-2005-10-028449-00, donde se determina que se liquide por concepto de Impuesto Selectivo al Consumo las sumas de \$ 3,128.00 (tres mil ciento veintiocho dólares americanos) y \$ 17,680.00 (diecisiete mil seiscientos ochenta dólares americanos) por el ingreso de vehículos de carga usados.

Contestación de la Demanda

La SUNAT y la Intendencia de Aduanas de Tacna aducen la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa y de legitimidad pasiva. Contestando la demanda solicita que ésta sea desestimada, alegando que no procede el amparo contra normas legales y que la demanda ha sido interpuesta una vez superado el plazo de 60 días desde su publicación; por lo tanto, la demanda ya ha prescrito. Asimismo, agrega que el artículo 74 de la Constitución establece una reserva tributaria relativa, permitiéndose remisiones al reglamento siempre que la ley establezca los elementos esenciales del impuesto en la ley. En tal sentido, mediante el Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, no se atenta contra el principio de legalidad, puesto que el artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y al Impuesto Selectivo al Consumo establece que la fijación de tasa y/o montos fijos quede determinada vía decreto supremo.

El MEF contesta la demanda indicando que ésta debe ser desestimada. Aduce que el Decreto Supremo N.º 093-2005-EF fue emitido conforme a ley, ya que el propio artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo señala que mediante decreto supremo se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV. Afirma, además, que aspectos eminentemente técnicos, como son los tributarios, requieren ser regulados con rapidez por el Ejecutivo, ya que con ello se pueden evitar de forma inmediata prácticas elusivas, de ahí que se requiera cierta flexibilización en la forma y un periodo de menor tramitación en su aprobación.

Primera Instancia

El Primer Juzgado Civil de Tacna, con fecha 16 de octubre de 2006, declara fundada la demanda considerando que al no existir una vía procedimental que revierta los efectos de un decreto supremo, la demandante se encuentra exceptuada de cumplir con el requisito de agotar la vía previa. Respecto de la excepción de falta de legitimidad del demandado, interpuesta por la Intendencia de Aduanas de Tacna, declara su improcedencia, por cuanto actúa como ente ejecutor, dándose una relación sustancial. Asimismo, indica que mediante el artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo se ha cometido un exceso al dejar abierta la modificación de las tasas y/o montos fijos, así como los Apéndices II y/o IV, violándose con ello el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 74 de la Constitución.

Segunda Instancia

La recurrida, revocando la apelada, declara improcedente la demanda estimando que la demandante ha realizado actividades concretas, debiendo cuestionarse tales actos previos en la vía administrativa; por consiguiente, declara fundada la excepción de falta de agotamiento de la vía previa. De otro lado, indica que no existe infracción al principio de reserva de ley,

puesto que la ley de creación del ISC faculta la modificación de las tasas y montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y IV, por medio de decreto supremo, como es el caso.

Fundamentos

Petitorio de la demanda

Mediante la interposición de la presente demanda la recurrente pretende la inaplicación del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF y que se anulen los actos concretos de aplicación de dicha norma. Alega que el referido decreto supremo vulnera el principio de reserva de ley reconocido en el artículo 74 de la Constitución.

Vía previa

Si bien es cierto que existen dos manifestaciones concretas de aplicación del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF (Declaración Única de Aduanas a folios 43-56 del expediente) también es cierto que de la demanda fluye que ésta se encuentra dirigida también en contra de la referida norma.

En tal sentido, en supuestos donde el acto lesivo proviene directamente de una norma o se basa o es aplicatoria de una norma no es exigible el agotamiento de la vía previa. En estos casos, el origen del acto lesivo se halla en la norma, y la norma no constituye un acto administrativo, sino un acto emanado de una potestad normativa. Por definición, no hay vía previa frente a normas. La vía previa ha sido configurada con el objeto de examinar actos administrativos que, en cuanto tales, son manifestación de potestades administrativas, pero no cuando el acto lesivo proviene de una norma que, como tal, es manifestación de una potestad normativa. En consecuencia, dado que en el presente caso el acto lesivo proviene del ejercicio de una potestad normativa, más no de una potestad administrativa, no es aplicable la exigencia del agotamiento de la vía previa establecida por el artículo 45º

del Código Procesal Constitucional (STC 06730-2006-PA/TC, fundamentos 3).

Amparo contra normas

Resulta necesario, por consiguiente, analizar las objeciones presentadas por los demandados respecto de que las demandas de amparo no proceden contra normas. Es de recordarse que en reiterada jurisprudencia este Tribunal Constitucional ha indicado que las normas autoaplicativas son cuestionables mediante el proceso de amparo.

Así pues, el Decreto Supremo N.º 093-2005-EF tiene carácter autoaplicativo por cuanto establece una tasa de 30% a los productos que son materia de la actividad económica y comercial del demandante, incidiendo directamente en la esfera subjetiva de la demandante.

Por su parte, se ha expresado que la presente demanda ha sido interpuesta fuera del plazo prescriptorio establecido en el artículo 40 del Código Procesal Constitucional, ya que el mencionado decreto supremo fue publicado el 20 de julio de 2005 y la demanda fue interpuesta el 16 de diciembre de 2005.

Al respecto, debe explicarse que la norma autoaplicativa impugnada establece una orden en cuanto al pago del ISC, cuyo efecto determinativo se produce inmediatamente después de su entrada en vigencia, incidiendo directa e inmediatamente en los derechos de la persona. Ahora bien, la obligación del pago del ISC no agota su efecto con la entrada en vigencia de la norma, sino que se proyecta sin solución de continuidad en el tiempo en tanto la norma no sea derogada o declarada inválida. Es precisamente el hecho de que la orden establecida en la norma “se proyecte en el tiempo sin solución de continuidad lo que permite advertir que la afectación ocasionada es de carácter continuado y, por tanto, su impugnación a través del proceso

de amparo no está sujeta al plazo prescriptorio establecido en el artículo 44^º del Código Procesal Constitucional” (STC 08726-2005-PA/TC, fund. 5).

Análisis del caso

El problema que debe dilucidarse en este caso es si los vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías han sido afectados por el ISC en virtud de una regulación infralegal. O en otras palabras, si es que se ha vulnerado el principio de reserva de ley al haber gravado dicha actividad con el ISC mediante un decreto supremo.

Sobre la materia, el Tribunal Constitucional ya ha resuelto casos similares, como son las SSTC 1311-2000-AA/TC, 1746-2003-AA/TC, 2762-2002-AA, 1551-2005-AA/TC, 7365-2005-PA/TC, 5558-2006-AA/TC y 0606-2008-PA/TC. En dichos pronunciamientos se han especificado una serie de criterios que deberán tomarse en cuenta a fin de resolver el presente caso.

Sobre el principio de reserva de ley

De acuerdo con la Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son

garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.

Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia” (STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12, énfasis agregado).

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley– debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC).

El artículo 61º del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, establece que: “Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV. (...)”; es así que, en virtud de esta norma, se promulga el Decreto Supremo

N.º 093-2005-EF, que incorporó un producto que no estaba previsto inicialmente en la Ley IGV y ISC.

El Tribunal Constitucional señaló, en el Caso British American Tobacco South América Limitada (Exp. N.º 2762-2002-AA/TC), que es evidente que el artículo 61º del TUO IGV e ISC “(...) ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes– que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”.

Como es de apreciarse en este caso, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, se ha creado un nuevo hecho generador al haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se han modificado elementos esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

En consecuencia, la demanda debe estimarse porque, al haberse afectado el patrimonio de la recurrente, se han impuesto límites que contravienen la Constitución (artículo 74º) y los derechos fundamentales vinculados al adecuado ejercicio de la libertad de empresa y comercio.

CONCLUSIÓN

Finalmente el Tribunal Constitucional resolvió lo siguiente:

1. Declarar FUNDADA la demanda de amparo y, en consecuencia, inaplicable al demandante el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, y;
2. Dejar sin efecto los actos concretos de aplicación que hayan derivado de la norma referida

VIII. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1. Arancibia, M. (2012). Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria. Lima: Pacifico Editores.
2. Yacolca, D.; Bravo, J. y Gamba, C. (2012). Tratado de Derecho Procesal Tributario – Volumen I y II. Lima: Pacifico Editores.
3. Bravo, J. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario - Hipótesis de Incidencia. Lima: Palestra.
4. Ataliba, G. (1987). Hipótesis De Incidencia Tributaria. Buenos Aires: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
5. Villegas, H. (1993). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 3ra. Edición, Buenos Aires: Astrea.
6. Villegas, H. (2002). Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Astrea.
7. Rubio, M. (1987). Prescripción, caducidad y otros conceptos en el nuevo Código Civil. Lima: Fundación M.J. Bustamante de la Fuente.
8. Lara, J. (2006). La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal - Artículo publicado en el Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Lima: Palestra.
9. Rubio, M. (1989). Prescripción, Caducidad – La extinción de las acciones y derechos en el Código Civil, Vol. VII. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Fondo Editorial.
10. Rubio, M. (2009). El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho - Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Décima edición aumentada.
11. Alva, M. (Octubre 2001). El Principio de Predictibilidad y el Derecho Tributario: Análisis de la Ley del Procedimiento Administrativo General y

- la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria". Lima: Revista "Análisis Tributario". Volumen XIV N° 165.
12. Spota, A. (2009) Prescripción y Caducidad. Buenos Aires: Instituciones del Derecho Civil, Segunda Edición actualizada y ampliada, Tomo I.
 13. Medrano, H. y otros. (2010). Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima: Instituto de Derecho Tributario.
 14. Robles, C. (2015). Introducción a la Obligación Tributaria. 2016. Sitio web: blog.pucp.edu.pe
 15. Reale, M. (1984). Introducción al Derecho. Madrid: Pirámide S.A.
 16. Morón, J. (2009). Comentarios a la Ley de Procedimientos Administrativos General. Lima: Gaceta Juridica.
 17. Constitución Política del Perú, 1993.
 18. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, modificado por el Decreto Legislativo N° 1067 de fecha 28.08.2008.
 19. Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias. TUO del Código Tributario.
 20. Ley N° 27444.- Ley Del Procedimiento Administrativo General.
 21. Ley N° 28301.- Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.
 22. LEY N° 28237.- Código Procesal Constitucional.
 23. Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal - Página web del Tribunal Fiscal: www.tribunal.fiscal@gob.pe
 24. Informe de Consultas emitidas por SUNAT - Página web de SUNAT: www.sunat@gob.pe
 25. Sentencia del Tribunal Constitucional - Página web del Tribunal Constitucional: www.tc@gob.pe
 26. Resoluciones emitidas por el Poder Judicial - Página web del Poder Judicial: www.pj@gob.pe
 27. Actualidad Tributaria – Actualidad Empresarial - Edición 2015.
 28. Centro Interamericano de Administración Tributaria: www.ciat.org
 29. Argentina (Ley de Procedimiento Tributario): Ley N°11683, texto ordenado en 1998, cuyo texto ordenado fue aprobado por el Anexo I del

Decreto 821/98 (publicado en el Boletín Oficial el 20.07.1998) y normas modificatorias.

30. Bolivia (Código Tributario Boliviano): Ley N°2492, Texto Ordenado, Concordado, Complementado y Actualizado mediante Gaceta Oficial, Resolución Administrativa N°0019/2014 el 17.10.2014.
31. Brasil (Código Tributario Nacional): Ley N° 5172 (publicada en el Diario Oficial de la Unión el 27.10.1966 y rectificada en el del 31.10.1966).
32. Chile (Código Tributario): Decreto Ley N°830, de 31 de diciembre de 1974 y otras leyes complementarias.
33. Colombia (Procedimiento Tributario): Libro Quinto del Estatuto Tributario, aprobado por el Decreto N°624 (publicado en el Diario Oficial N°38756 el 30.03.1989) y normas modificatorias.
34. Costa Rica (Código de Normas y Procedimientos Tributarios): Ley N°4755 (del 03.05.1971).
35. Ecuador (Código Tributario): Codificación del Código Tributario aprobada por la Resolución N°9 (publicada en el Suplemento del Registro Oficial N°38 el 14.06.2005) y normas modificatorias.
36. El Salvador (Código Tributario): Decreto N°230 (publicado en el Diario Oficial N°241 el 22.12.2000) y normas modificatorias.
37. Guatemala (Código Tributario): Decreto N°6-91 (publicado el 03.04.1991) y normas modificatorias.
38. Honduras (Código Tributario): Decreto 22-97 (publicado en La Gaceta el 30.05.1997), Texto Consolidado, actualizado el 17.07.2015.
39. México (Código Fiscal de la Federación): Nuevo Código (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.1981) y normas modificatorias.
40. Nicaragua (Código Tributario): Ley N°562 (publicada en La Gaceta N°227 el 23.11.2005) y normas modificatorias.
41. Panamá (Procedimientos Administrativos en Materia Fiscal): Libro VII del Código Fiscal - Ley 8 (publicada en la Gaceta Oficial N°12995 el 29.06.1956) y normas modificatorias.
42. Paraguay (Disposiciones de Aplicación General): Libro V de la Ley N°125/91 (publicada el 09.01.1992). Posteriormente, la Ley 2421/04

(publicada el 25.06.2004) dictó modificaciones a diversos artículos de la referida ley.

43. Rep. Dominicana (Normas Generales, Procedimientos y Sanciones Tributarias): Título I del Código Tributario - Ley N°11-92 (del 16.05.1992) y normas modificatorias.
44. Uruguay (Normas Generales de Derecho Tributario Nacional): Título Único del Decreto Ley N°14306 (publicado en el Diario Oficial el 29.11.1974) y normas modificatorias, vigente desde el 01.01.1975.
45. Venezuela (Código Orgánico Tributario): Publicado en la Gaceta Oficial N° 37305 el 17.10.2001, y normas modificatorias.